

WEB TAX & BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS)

CREAZIONE DEI REDDITI APOLIDI E INADEGUATEZZA DEI TRADIZIONALI CRITERI DI INDIVIDUAZIONE DEL LUOGO DI PRODUZIONE DEL REDDITO

ELABORAZIONE DI NUOVI PARAMETRI DI ATTRIBUZIONE DEL REDDITO

di Giovanni Mocci

Per molto tempo, in ambito internazionale è prevalso l'orientamento neutralistico per la gestione fiscale delle operazioni commerciali per via elettronica¹, nel senso che queste devono essere tassate seguendo le stesse chiavi interpretative utilizzate per le transazioni poste in essere con altri strumenti (principio della neutralità del Web ai fini fiscali).

In sostanza, se la Rete viene usata per concludere una vendita, questa dev'essere tassata né più né meno che se fosse conclusa con altri mezzi (ad esempio, con la posta o con il fax).

Tale principio ha implicato l'adattamento al commercio telematico delle regole tradizionali dell'imposizione fiscale, sebbene tale approccio si sia dimostrato non del tutto idoneo per identificare la competenza territoriale a tassare il reddito prodotto con le nuove tecnologie.

Infatti, nel 2015 l'OCSE ha stimato² tra i 100 e i 240 miliardi di dollari l'anno l'erosione delle basi imponibili realizzata dai Gruppi di imprese multinazionali per via della graduale diffusione di schemi di pianificazione fiscale internazionale finalizzati all'allocazione del reddito in Paesi con aliquote nominali di imposta meno gravose e all'ottenimento, presso le locali Autorità fiscali, di aggressivi *tax ruling* comportanti *stateless income* (detassazione reddituale in un Paese a prescindere dalla tassazione della stessa materia in altro Paese, "doppia non imposizione").

¹ OCSE - Declaration on Global electronic commerce - Ottawa (1998)

² Cfr. <http://www.oecd.org/ctp/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm> BEPS Action 11 "Measuring and Monitoring BEPS", Final Report 2015

In concreto, taluni Paesi come l'Irlanda, Lussemburgo, Olanda e Belgio hanno concordato con alcuni grandi Gruppi dell'*E-Commerce* tassazioni parziali di ricchezza prodotta, determinate sulla base di un profitto forfettario, "congruo", soggetto a tenue tassazione.

Ecco dunque il formarsi di "redditi bianchi", cioè di redditi non tassati perché non attribuibili ad alcuna giurisdizione fiscale.

Questo esito fiscalmente patologico ha indotto l'Unione europea a prendere coscienza che un mercato in cui continuano a fronteggiarsi e a contrapporsi Stati sovrani autonomi, talora in aperta competizione tra di loro anche sul piano fiscale, può offrire opportunità di evasione fiscale a livello globale, che nessun Stato membro dell'Unione europea può contrastare per conto proprio.

La Direzione Concorrenza della Commissione UE ha quindi provato ad eccepire la ricorrenza di "aiuti di Stato" a carico di alcune imprese che hanno usufruito di regimi fiscali e di *ruling* di favore, incompatibili con i criteri di fiscalità internazionale condivisi in sede OCSE³.

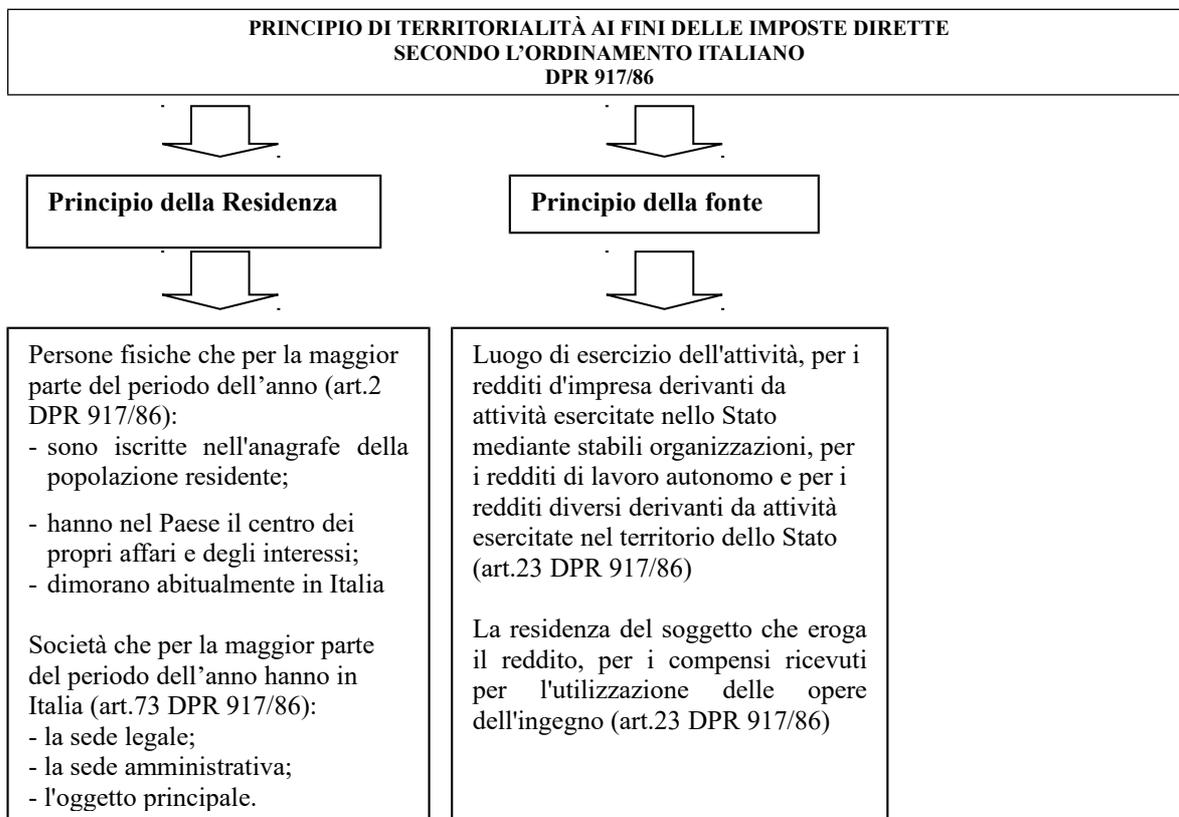
In relazione alle riportate questioni approfondiamo di seguito taluni aspetti.

I CANONI TRADIZIONALI DI INDIVIDUAZIONE DELLA LOCALIZZAZIONE DEL REDDITO

L'affermarsi e il diffondersi dell'economia digitale impone senza dubbio una lettura in chiave diversa delle attuali regole concernenti la determinazione territoriale del reddito.

Come noto, attualmente, gli ordinamenti tributari dei Paesi che si riconoscono nell'OCSE prevedono la tassazione del reddito sulla base sia della residenza sia della fonte del reddito.

³ Cfr. Commissione europea - Comunicato stampa dell'11 gennaio 2016 - Aiuti di Stato: la Commissione ritiene illegale il regime fiscale belga sugli utili in eccesso. Dovranno essere recuperati circa 700 milioni di euro da 35 multinazionali-



I soggetti residenti, persone fisiche ed imprese, sono tassati sul reddito conseguito su base mondiale, secondo il “*World Wide Principle*”⁴: il contribuente subisce, nel Paese di residenza, il prelievo di imposta su tutti i redditi ovunque prodotti, sia a mezzo di una stabile organizzazione sia con modalità diverse.

I soggetti non residenti, invece, sono tassati secondo il criterio della fonte del reddito. Il reddito è localizzato laddove si esercitano le attività economiche che costituiscono la fonte del reddito stesso. Il criterio della tassazione alla fonte è applicato, ad esempio, con riferimento agli interessi, ai dividendi, alle royalties⁵ pagati da un residente ad un soggetto estero, nonché agli utili d'impresa riferibili ad una "stabile organizzazione" o a una "sede fissa di affari" localizzata nella giurisdizione del Paese impositore.

⁴ Sebbene i contribuenti siano soggetti alla tassazione su base netta del reddito da loro conseguito in ambito mondiale, le disposizioni relative al credito d'imposta estero attutiscono in gran parte la doppia tassazione del reddito prodotto all'estero. L'obiettivo posato alla base della rete di convenzioni fiscali internazionali è proprio quello di minimizzare la tassazione alla fonte e di proteggere contro la doppia imposizione.

⁵ Facendo riferimento alle tematiche proprie del commercio elettronico, è utile ricordare che sono da considerare royalties tutti pagamenti per l'utilizzo dei diritti protetti da copyright, non solo quindi il diritto d'autore su opere letterarie, artistiche o scientifiche, ma anche quelli per ottenere il diritto di ottenere informazioni digitalizzate o prodotti software con lo scopo della successiva riproduzione, della vendita in serie, ovvero dell'adattamento (prima o dopo la vendita) alle specifiche esigenze dell'utente (cosiddetta «personalizzazione»).

Va rilevato – per inciso – che nell’ordinamento tributario italiano è stata recepita la definizione di “stabile organizzazione”, per effetto dell’art.162 del DPR 917/86 introdotto dall’art.1, comma 1, D.Lgs. 344/2003 di riforma del Testo unico delle imposte sui redditi, definizione che riproduce quella emergente dagli accordi internazionali per l’eliminazione della doppia imposizione (Cfr. l’art.5 del modello di convenzione adottato dall’OCSE).

Per quanto concerne il commercio tradizionale, le varie casistiche internazionali esaminate dalla prassi e dalla giurisprudenza, pur fornendo un quadro d’insieme frammentato, possono aiutare a dirimere l’interpretazione dei singoli casi, con riferimento all’individuazione dei presupposti per la tassazione secondo il principio della residenza del contribuente o della fonte del reddito.

ALCUNI PUNTI FERMI FISCALI DEL COMMERCIO ELETTRONICO

**Nessuna nuova tassa.
Stesse regole del
commercio
tradizionale**

**La vendita dei prodotti
elettronici non è tassata
alla fonte, a meno che non
ne venga trasferito il
diritto alla
commercializzazione.**

**Il sito Web non integra la
fattispecie della stabile
organizzazione.
In taluni casi, tale natura può
essere attribuita al server
configurato per la ricezione
degli ordini e per la loro
elaborazione.**

**Non è sempre una buona tax-
policy utilizzare la naturale
evanescenza territoriale del
commercio elettronico per
localizzare il reddito in Paesi
a bassa fiscalità.**

Qualora, ad esempio, un imprenditore italiano del commercio tradizionale intenda aprire un punto di vendita all’estero senza creare a tale scopo una entità societaria giuridicamente autonoma, l’imprenditore stesso – fermo restando la sua soggettività tributaria in Italia per tutto il reddito ovunque prodotto – è a conoscenza che il reddito prodotto nel negozio all’estero sarà soggetto ad imposizione anche nel Paese estero .

Infatti, il negozio localizzato in detto Paese, in base all’art.5 del modello di Convenzione OCSE, costituisce una «sede fissa di affari in cui l’impresa esercita in tutto o in parte la sua attività» e il reddito ivi prodotto assume autonomo rilievo tributario nel Paese estero dove è esercitata l’attività.

Lo schema di territorialità tributaria delineato dalla normativa italiana e dal modello OCSE deve tuttavia essere letto in chiave particolare ove si voglia fare riferimento alle transazioni in Rete, dove la dimensione “virtuale” del negozio in Web rende del tutto sfumato il riferimento alla «sede fissa di affari» e la possibilità di collocare i siti in Stati diversi, “linkati” tra loro per gestire le diverse opzioni offerte al consumatore (ad esempio, un sito per il catalogo, un sito per gli acquisti, un sito per i pagamenti, ecc.), evidenzia l’evanescenza di tradurre in termini territoriali le transazioni tramite Web

Inoltre, il commercio elettronico – per la sua rilevanza “mondiale” - può esplicitare effetti su tematiche tra le più complesse, come quelle afferenti le regole relative ai rapporti con Società controllate residenti in Paesi con fiscalità agevolata ovvero la questione dei prezzi di trasferimento delle operazioni “*cross-border*” infragruppo.

In tale contesto, l’approccio tradizionale di determinazione del reddito transnazionale, approccio basato sulla verifica della presenza fisica di infrastrutture o sulla residenza giuridica del contribuente, si è dimostrato inadeguato a recepire i cambiamenti portati dai nuovi “modelli di business” digitali che hanno consentito ai nuovi operatori di penetrare in nuovi mercati senza la necessità di insediarsi una base fissa o una presenza fisica.

Ecco dunque la necessità di coniugare l’esigenza di nuove metriche di localizzazione del reddito con l’affermato principio della neutralità fiscale dell’e-commerce, nel senso che la leva tributaria non deve incidere in positivo o in negativo sui relativi esiti di profittabilità, rispetto al commercio tradizionale.

I FATTORI CHE NELL’ESERCIZIO DEL COMMERCIO ELETTRONICO CONCORRONO ALL’INDIVIDUAZIONE DEL LUOGO DI PRODUZIONE DEL REDDITO.

L’applicazione del principio di neutralità evita l’imposizione di imposte nuove o aggiuntive sulle transazioni telematiche e richiede semplicemente, che il sistema fiscale tratti tutti i redditi simili alla pari, senza tener conto se essi siano stati prodotti attraverso mezzi telematici o tramite i canali commerciali esistenti

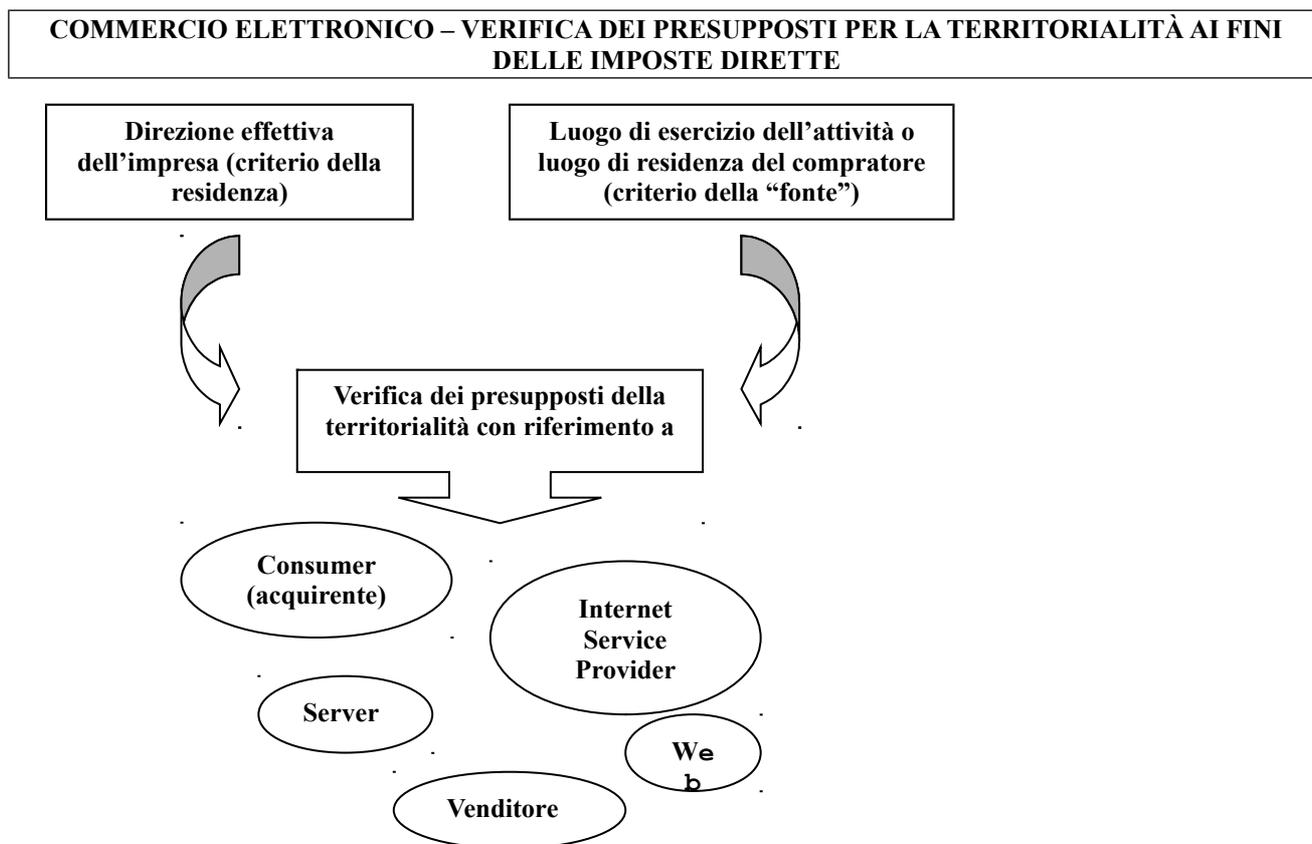
E’ evidente che – sotto il profilo della fiscalità domestica – non sorgono particolari problemi interpretativi ove tutto il ciclo del commercio elettronico si svolge nel territorio dello Stato, dall’offerta del prodotto digitale da parte del commerciante e all’acquisto dello stesso da parte del consumatore.

In questo caso, non sorgono complicanze per quanto concerne la sfera territoriale della tassazione giacché tutte le fasi della transazione stessa hanno rilevanza domestica.

Diverso, invece, è il contesto ove una parte della transazione elettronica coinvolga soggetti o strutture ubicate in Paesi diversi. In questo caso occorre decidere quale Paese, ad esempio quello del venditore o del compratore, è abilitato a tassare la transazione stessa.

L'applicazione del principio secondo cui al commercio elettronico deve essere applicata la disciplina tributaria prevista per le transazioni tradizionali comporta, innanzitutto, che per individuare il luogo di applicazione dell'imposta personale degli elementi che definiscono la "presenza tassabile", la natura e la fonte del reddito.

A tale riguardo, l'adozione dei canoni tradizionali di attribuzione del reddito alle singole entità localizzate nei diversi Paesi può denotare difficoltà operative per i modelli di business del commercio elettronico.



L'UTILIZZO DELLA VALUTAZIONI DI "TRASFER PRICING" PER LA CREAZIONE DI REDDITI "SENZA STATO" ALL'INTERNO DELL'UNIONE EUROPEA.

In un certo senso, i gestori dei portali sono gli "intermediari virtuali" del commercio elettronico e, analogamente ai vecchi agenti del commercio tradizionale, maturano anch'essi introiti a vario titolo sulle vendite tramite Web.

In tale contesto, si potrebbe in primo luogo ritenere che, laddove in base ai parametri tradizionali del "prezzo di rivendita" si volesse individuare il margine dell'intermediario distributore virtuale potrebbe probabilmente constatarsi che il basso costo operativo dell'operatore web (che svolge solo una parte delle funzioni di competenza del distributore tradizionale) potrebbe implicare un tenue livello di profitti attribuibile al sito Web, in misura analoga a quella ritraibile da un distributore automatico di beni fisici.

Inoltre, l'aspetto peculiare della determinazione territoriale dell'imponibile dei Gruppi multinazionali della Rete dipende dalla circostanza che per effetto di specifici "ruling" proposti alle Amministrazioni finanziarie di taluni Paesi, viene determinata in modo forfettario la ricchezza che si ritiene il Gruppo abbia prodotto in quei Paesi disinteressandosi, tuttavia, del luogo in cui si può considerare prodotta la restante parte del reddito.

Al di là dei sofisticati meccanismi di valorizzazione dei profitti territoriali, l'analisi sviluppata da ASSONIME rende bene rappresentazione di come possano essere create zone di tassazione ridotta o agevolata, sulla base di profitti marginali determinati forfettariamente.

Infatti, nel documento "Note e Studi" 15/2017 "Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza", la citata Associazione chiarisce *«In presenza di attività intercorse tra due consociate che hanno consentito di realizzare un determinato margine di profitto, il TNMM (vale a dire il Transactional Net Margin Method, metodo reddituale di transfer pricing, ndr) cerca di risolvere nel modo più semplice il problema della attribuzione di una quota di questo margine all'una o all'altra entità. Per questo, utilizza un approccio unilaterale che si limita a stimare quale margine potrebbe essere considerato congruo per una sola delle due società che hanno concorso all'attività, e, in particolare, per la società che svolge (o si assume svolga) le funzioni meno complesse; lasciando, invece, che tutto il restante profitto (il c.d. extraprofitto) sia attribuito all'altra consociata che, normalmente, è residente in un 'paradiso' o in una giurisdizione che esenta quel reddito o lo assoggetta a tassi minimi. E questo, senza procedere ad esaminare se questo extraprofitto sia, a sua volta, da considerare congruo rispetto alle funzioni effettivamente svolte da questa seconda consociata: che, anzi, è molto spesso una mera cash box o una IP company che si*

limita a detenere capitali o la proprietà giuridica degli Intangibles. L'applicazione 'patologica' di questo metodo ... ha consentito (anche attraverso accordi con le Amministrazioni (cosiddetti ruling, ndr)) di 'liberare' utili non imponibili per il gruppo ed è all'origine della formazione di molte tipologie dei c.d. "redditi bianchi"; che non sono non tassati perché attribuiti ad un 'paradiso' o perché 'apolidi'».

LA RISPOSTA EUROPEA AGLI EFFETTI DISTORSIVI PRODOTTI DAGLI INTERPELLI SUL TRASFER PRICING – NUOVI CRITERI DI DETERMINAZIONE DEL LUOGO DI LOCALIZZAZIONE DEL REDDITO – SOLUZIONE TRANSITORIA ADOTTATA DALL'ITALIA

Come accennato, i modelli organizzativi della *new economy* ha messo in tutta evidenza l'obsolescenza dei tradizionali istituti di tassazione basati sulla residenza e sulla presenza fisica degli operatori; inoltre, attraverso i *ruling* ottenuti in taluni Paesi a fiscalità agevolata, gli operatori dell'e-commerce hanno ottenuto tassazioni forfettarie locali soggette a tenue prelievo d'imposta oltre che svincolate dalla rilevanza del reddito in giurisdizioni di altri Paesi.

In pratica, il *web business* ha indotto il superamento del tradizionale principio per cui la pretesa impositiva subordinata ad una qualche presenza fisica del contribuente nel territorio focalizzando piuttosto i criteri di localizzazione del reddito su parametri di riferimento correlati agli assets utilizzati dalla singola struttura.

Resta pur fermo, per le *Web Companies*, l'esclusione del varo di specifiche regole di territorialità del reddito (Cfr. l'Action 1 sulla Digital Economy elaborato dall'OCSE nell'ambito del progetto BEPS), in applicazione del principio della neutralità fiscale, ma prendono piede nuovi criteri di collegamento dell'impresa estera con il territorio, ai fini della localizzazione del reddito, cioè di una serie di fattori indicativi di un'interazione che il soggetto non residente è in grado di instaurare con un determinato Paese.

Così, la Commissione Europea, in previsione di una riunione dei 28 Paesi membri da tenersi a Tallin (capitale dell'Estonia) il 29 settembre scorso, aveva fatto il punto della situazione⁶ sulla tassazione dell'industria digitale e aveva proposto tre opzioni da applicare nel breve periodo:

⁶ COMUNICAZIONE DELLA COMMISSIONE AL PARLAMENTO EUROPEO E AL CONSIGLIO COM(2017) 547 final

«- *Imposta di compensazione sul fatturato delle aziende digitali - Un'imposta sull'insieme delle entrate non tassate o tassate in maniera insufficiente generate da tutte le attività commerciali basate su Internet, ivi compreso tra imprese e tra imprese e consumatori, imponibile sull'imposta sul reddito delle imprese o quale imposta distinta.*

- *Ritenuta alla fonte sulle transazioni digitali - Una ritenuta alla fonte liberatoria su base lorda su determinati pagamenti a favore di fornitori non residenti di beni e servizi ordinati online.*

- *Prelievo sulle entrate generate dalla fornitura di servizi digitali o da attività pubblicitarie – Un'imposta distinta potrebbe essere applicata a tutte le transazioni concluse a distanza con clienti di un paese in cui un'entità non residente ha una presenza economica significativa»*

Tuttavia, nella citata riunione di Tallin non è emersa una comune visione dei Paesi membri sul modello di tassazione delle *web companies* giacché taluni Paesi come Irlanda e Lussemburgo (Paesi che hanno riconosciuto i *ruling* di tassazione forfettaria a talune Corporation del web) hanno manifestato una forte opposizione all'immediata introduzione di forme di prelievo sulle transazioni digitali.

La web tax europea sarà comunque ancora oggetto di discussione nei vertici europei di ottobre e dicembre 2017 e una riforma, se ci sarà, arriverà in tempi lunghi e diluita.

L'Italia, dal suo canto, ha introdotto una sorta di *Web Tax* transitoria per effetto della procedura di collaborazione rafforzata di cui all'art.1-bis del DL n.ro 50 del 24 aprile 2017 convertito dalla legge n.ro 96 del 21 giugno 2017.

In sostanza, la nuova procedura, la cui effettiva utilizzazione è demandata ad un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, consente ai soggetti esteri di grandi dimensioni di definire i debiti tributari derivanti dalla propria presenza nel territorio dello Stato attraverso una sorta di *voluntary disclosure*.

Potranno, accedere a tale procedura le imprese appartenenti a Gruppi multinazionali con ricavi consolidati superiori a un miliardo di euro annui e che effettuino cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato per un ammontare superiore a 50 milioni di euro annui.

Il nuovo istituto è opzionale e permette di definire in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate la posizione del contribuente nei confronti del fisco italiano. In sostanza, l'effettivo utilizzo di questo strumento è demandato alla "spontanea" manifestazione di volontà del soggetto estero che, ravvisando i presupposti di insorgenza di una stabile organizzazione in Italia – o, comunque, riscontrando l'ipotesi di esistenza di tale stabile organizzazione – si attiva per richiedere all'Agenzia delle Entrate la valutazione circa l'esistenza di una propria (presunta) posizione fiscale da regolarizzare.

La materia della tassazione delle Web Companies è dunque in pieno sviluppo e sarà uno dei temi di maggiore interesse nelle settimane avvenire.

21 novembre 2017

Giovanni Mocci