

Tassazione dell'**economia digitale**: spunti di riflessione dalla circolare Assonime

Strategie di comportamento nelle **verifiche fiscali**: come rispondere all'"interrogatorio tributario"

Dichiarazione integrativa e "preventività" dell'**interpello** in caso di incertezza normativa

Sempre più vicina la riforma delle regole UE in materia di **aliquote IVA**

Subentro di un *leasing* traslativo: le **note di credito** non incidono sulla formazione del *plafond*

Sospensione delle compensazioni che presentano profili di rischio

Sentenze penali di **patteggiamento**: elementi probatori da valutare nel giudizio tributario

"Trasformazione" della società estera in **stabile organizzazione**

Permuta tra "bene esistente" e "bene futuro": data di rilevanza della plusvalenza

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco
in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale *il fisco* a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP



edicola professionale

Legge 3-2012

Crisi da sovraindebitamento

I nuovi tool per gestire la procedura e redigere in automatico gli atti



Piano del Consumatore



Liquidazione del patrimonio



Accordo Sovraindebitamento



A chi si rivolgono

A tutti i **Professionisti** che a vario titolo (Commercialisti, Avvocati, Notai, membri degli OCC) si occupano di sovraindebitamento:
Professionista nominato dal Tribunale, Professionista in qualità di OCC, Consulente del debitore.



Cosa fanno

- Consentono di realizzare e completare automaticamente tutte le fasi relative alle tre procedure previste dalla Legge n.3 del 27 gennaio 2012
- Generano automaticamente la **modulistica** e gli **allegati**
- Permettono di **redigere** in modo preciso ed automatico il **Piano di riparto**
- Determinano automaticamente le **spese del debitore**
- Calcolano automaticamente i **compensi del professionista**
- Generano automaticamente il **piano di ammortamento del debito**.



Scopri di più su: www.consulenzazienda.it



Cerca il tuo consulente editoriale
su shop.wki.it/agenzie



info.commerciali@wki.it



02.82476.1



Wolters Kluwer

When you have to be right

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2019 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2019, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2019, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2019, 4 numeri, 6 Pocket 385,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2019 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2019, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2019, 4 numeri, 6 Pocket 770,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2019 al 31.12.2019 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle vedicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio Abbonato,

Egredo l'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)". La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.

Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.

L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

Approfondimento

Web tax

La tassazione dell'economia digitale sulle due sponde dell'Atlantico: spunti di riflessione dalla circolare Assonime

di Maurizio Leo 3507

Accertamento

Strategie di comportamento nelle verifiche fiscali: come rispondere all'"interrogatorio tributario"

di Filippo Caruso 3513

Dichiarazioni

Il rapporto tra dichiarazione integrativa e "preventività" dell'interpello in caso di incertezza normativa

di Alberto Renda e Giorgio Dal Corso 3521

IVA

Sempre più vicina la riforma delle regole UE in materia di aliquote IVA

di Fabrizio Papotti 3527

Nel subentro di un *leasing* traslativo le note di credito non incidono sulla formazione del *plafond*

di Roberto Belotti e Paolo Brescia 3533

Riscossione

Sospensione delle compensazioni che presentano profili di rischio: ma a rischio è la tutela del contribuente

di Luigi Lovecchio 3540

Reati tributari

Le sentenze penali di patteggiamento costituiscono elementi probatori da valutare nel giudizio tributario

di Elisa Manoni 3545

Fiscalità internazionale

La "trasformazione" della società estera in stabile organizzazione: problematiche ancora aperte

di Diego Avolio e Paolo Ruggiero 3557

Bilancio

Permuta tra "bene esistente" e "bene futuro": la plusvalenza si rileva all'esistenza del "bene futuro"

di Flavio Dezzani 3563

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Accertamento - Accertamento induttivo - Contabilità formalmente corretta ma complessivamente inattendibile - Ricostruzione dei ricavi basata sul quantitativo di polvere di caffè - Legittimità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Zoso - Ord. n. 21130 del 10 luglio 2018, dep. il 24 agosto 2018) con commento di Gianfranco Antico 3567

Reati tributari - Omesso versamento IVA - Ammissione al concordato preventivo - Inclusione del debito IVA nel piano concordatario - Insussistenza del reato - Ammissione al concordato preventivo prima o dopo della scadenza del pagamento del debito tributario - Irrilevanza <i>(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Sarno, Est. Socci - Sent. n. 39696 dell'8 giugno 2018, dep. il 4 settembre 2018) con commento di Ciro Santoriello</i>	3570
Statuto del contribuente - Diritti e garanzie del contribuente - Avviso di accertamento - Notifica - Termine dilatorio di 60 giorni dal rilascio del PVC - Violazione - Presenza di motivi di urgenza - Necessità - Richiesto rimborso IVA ed emissione di fatture per operazioni inesistenti - Rilevanza <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. Fasano - Sent. n. 21819 del 4 giugno 2018, dep. il 7 settembre 2018) con commento di Alessandro Borgoglio</i>	3574
Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Valutazioni - Concessione in uso di marchi tra società infragruppo - Pagamento di royalties - Rilevanza reddituale - Presunzione di cessione non dichiarata - Recupero a tassazione - Legittimità <i>(CASSAZIONE, Sez. trib. Pres. Campanile, Est. Condello - Sent. n. 21824 del 26 giugno 2018, dep. il 7 settembre 2018) (stralcio) con commento di Marco Denaro</i>	3577
IVA - Prestazioni di servizi - Momento impositivo - Pagamento del corrispettivo - Deroga - Momento di effettuazione - Applicazione tassativa - Necessità <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Zoso, Est. Varrone - Ord. n. 21870 del 21 giugno 2018, dep. il 7 settembre 2018) con commento di Marco Peirolo</i>	3581
Reati tributari - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti - Nozione di fatture o altri documenti - Documenti che hanno l'attitudine a fornire la prova delle operazioni in essi documentati - Sufficienza - Emissione del documento da persona diversa dall'autore del reato - Irrilevanza <i>(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Andrezza, Est. Aceto - Sent. n. 40448 del 27 febbraio 2018, dep. il 12 settembre 2018) con commento di Simone Carunchio</i>	3586
Commissioni tributarie	
Imposte sui redditi - Redditi prodotti all'estero - Imprese estere controllate residenti in Paesi a fiscalità privilegiata - Dividendi incassati da soggetto italiano - Tassazione per trasparenza - Ritenuta subita all'atto del pagamento - Riconoscimento del credito d'imposta - Legittimità <i>(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Milano, Sez. XIII, Pres. Fugacci, Est. Chiametti - Sent. n. 3085 del 18 giugno 2018, dep. il 3 luglio 2018) con commento di Fabio Gallio</i>	3592
Rassegna della settimana	
a cura di Alessandro Borgoglio	3596

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 21130 del 10.07.2018, dep. il 24.08.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	3567
n. 39696 dell'8.06.2018, dep. il 4.09.2018 (Sez. III pen.)	3570
n. 21819 del 4.06.2018, dep. il 7.09.2018 (Sez. trib.)	3574
n. 21824 del 26.06.2018, dep. il 7.09.2018 (Sez. trib.)	3577
n. 21870 del 21.06.2018, dep. il 7.09.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	3581
n. 40448 del 27.02.2018, dep. il 12.09.2018 (Sez. III pen.)	3586

Commissioni tributarie

Milano, n. 3085 del 18.06.2018, dep. il 3.07.2018 (Sez. XIII)	3592
---	-------------

La tassazione dell'economia digitale sulle due sponde dell'Atlantico: spunti di riflessione dalla circolare Assonime

di Maurizio Leo (*)

La circolare Assonime n. 19 del 1° agosto 2018 analizza il differente approccio alla tematica della tassazione dell'economia digitale sulle due sponde dell'Atlantico. In particolare, la circolare si sofferma sulla riforma fiscale americana, evidenziando i tratti essenziali del nuovo istituto del GILTI, nonché sulle iniziative intraprese dall'Unione Europea e, infine, sulle novità introdotte in Italia con la Legge di bilancio del 2018. Interventi, questi, ispirati da logiche e finalità differenti e, per quel che riguarda i rapporti USA-UE, per certi versi antinomiche. In proposito, nel presente contributo si evidenziano, non solo le caratteristiche principali delle citate riforme normative, ma anche le varie differenze e le possibili interazioni fra le stesse, che potrebbero generare effetti distorsivi del mercato dell'*high-tech* a livello globale.

1. Premessa

Che l'individuazione del sistema di tassazione dell'economia digitale rappresentasse un argomento di grande interesse per gli Stati, per le organizzazioni internazionali (*in primis*, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, l'OCSE) e per gli studiosi della materia è noto da tempo. A tal riguardo, nonostante il dibattito in sede OCSE e USA in ordine alla necessità o meno di tassare in modo specifico l'economia digitale (o *new economy*) si sia protratto per buona parte della seconda metà del novecento, la prima significativa analisi della materia risale al 2015, anno di pubblicazione, da parte dell'OCSE, del *final report* del Progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) dedicato a tali temi. In realtà, proprio le conclusioni per così dire di compromesso dell'*Action 1* del Progetto BEPS (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*) dimostrano quanto distan-

ti siano le posizioni in campo sulle due sponde dell'Atlantico.

Tali posizioni sono ben illustrate nella circolare Assonime n. 19 del 1° agosto 2018 e vedono, da un lato, gli USA sostenitori "interessati" della tesi della mancata necessità di strumenti *ad hoc* e, dall'altro, l'UE intenta a promuovere specifiche soluzioni normative per la ripartizione dei diritti impositivi sulla ricchezza generata dalle imprese della *new economy*. Dietro questa diversa impostazione si cela una differente visione dei *driver* di **creazione del valore nei settori digitali**, con gli uni (USA) propensi ad attribuire rilevanza cruciale agli *intangibles* (in ultima istanza riconducibili alle capogruppo statunitensi) e gli altri (UE) al contributo decisivo degli utenti (ad esempio nella immissione dei dati, vero "patrimonio" delle aziende digitali), localizzati, in modo diffuso, in tutto il mondo. Questo diverso punto di vista, ben sviscerato nella citata circolare Assonime anche confrontando le iniziative "*post-BEPS*" adottate sulle due

(*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione - Partner Studio Leo Libroia e Associati.

Approfondimento

Web tax

sponde dell'Atlantico, risulta cruciale per meglio comprendere le recenti proposte comunitarie e nazionali, d'interesse in questa sede.

2. L'OCSE e il Progetto BEPS

Il Progetto BEPS, preceduto da un apposito *Action Plan* e costituito da quindici *Action*, ha promosso l'adozione, a livello nazionale e transazionale, di una serie di regole tecniche funzionali a **contrastare le strategie di pianificazione fiscale aggressiva**, in grado di determinare la progressiva erosione delle basi imponibili nazionali (*base erosion*) e/o lo spostamento degli utili societari in giurisdizioni con un esiguo livello di tassazione (*profit shifting*). In tale contesto, scopo principale che il citato Progetto si è proposto di perseguire è quello di assicurare che i redditi siano assoggettati a tassazione nel luogo in cui le attività sono poste in essere e si crea valore.

L'**Action 1 del Progetto BEPS** (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*) fornisce un quadro generale del fenomeno dell'economia digitale che, oltre ad una radicale trasformazione del modo di fare impresa, ha comportato, ai meri fini tributari, la crisi di istituti e concetti tradizionali, quali quello della residenza fiscale e della stabile organizzazione, vista la possibilità, per le imprese della *new economy*, di assicurare il compimento di **transazioni "da remoto"** e, dunque, di generare ricchezza nei vari Paesi anche in assenza di una consistente presenza fisica *in loco*. L'OCSE evidenzia le questioni poste, ai fini delle imposte dirette, dall'emersione e prepotente estensione dell'economia digitale, quali il *nexus*, ossia l'individuazione del collegamento con un certo territorio, i *data* rilevanti per la determinazione del valore generatosi in un dato mercato e la *characterisation*, ovvero la qualificazione dei pagamenti relativi alla fruizione dei nuovi prodotti digitali.

L'*Action 1* individua, quale possibile soluzione al problema, l'introduzione del concetto di **"presenza economica significativa"**, che si ritiene sussistente al verificarsi di specifiche condizioni relative ai **ricavi realizzati su piattaforme digitali** (o altri strumenti informatici), ai fattori digitali (*digital factor*) ed altri fattori connessi al contributo degli utenti (*user-based factor*). Sotto il profilo del sistema di tassazione, invece, gli Stati potrebbero adottare determinati modelli, che si pongono, fra loro, su un piano di alterna-

tività: la ritenuta alla fonte e l'*equalisation levy*, ossia un "contributo di perequazione" sui ricavi derivanti dalle transazioni digitali. Nonostante le misure *ad hoc* descritte nel Progetto BEPS, l'OCSE invita gli Stati ad astenersi dal dare attuazione a ogni iniziativa specifica, in attesa del recepimento di altre misure sostenute nel Progetto BEPS, che - secondo gli estensori dell'*Action 1* - produrrebbero effetti, di riflesso, anche nel settore dell'economia digitale.

Queste conclusioni e le successive iniziative adottate in Europa e USA, unitamente ad aree tematiche (gli *hybrid mismatch arrangements*, l'evoluzione dei regimi CFC) solo apparentemente distinte, sono oggetto di riflessione nella circolare Assonime del 1° agosto 2018. La predetta Associazione non perde l'occasione per rimarcare l'importanza, valorizzata nelle conclusioni dell'*Action 1*, dell'implementazione delle varie azioni del Progetto BEPS per garantire la **protezione dei sistemi fiscali nazionali** dalle strategie di *aggressive tax planning*, tuttavia interrogandosi - giustamente, a nostro avviso - se quest'ultime siano realmente in grado di garantire un'equa ripartizione dei diritti impositivi delle giurisdizioni in cui le grandi multinazionali dell'*high-tech* creano una significativa quota dei loro profitti. Del resto, non si può non tenere conto dell'estrema volatilità dell'economia digitale che si concretizza nella realizzazione di una moltitudine di transazioni in ogni momento, da cui derivano miliardi di ricavi troppo spesso esenti da tassazione, arrecando evidente pregiudizio al principio di capacità contributiva e, quindi, incidendo negativamente sull'equità fiscale.

Tale questione, come anticipato, si presta ad essere affrontata almeno sotto due prospettive, corrispondenti a due diverse impostazioni normative (1): da un lato, dare prevalenza allo **Stato di residenza della capogruppo** delle multinazionali mediante un rafforzamento della disciplina delle *Controlled Foreign Companies* (CFC), facilitando, in tal modo, l'attrazione a tassazione in detta giurisdizione di tutti i redditi "apolidi" (*i.e.*, sottratti alla potestà impositiva degli Stati a causa di strategie di pianificazione fiscale aggressiva delle multinazionali, magari agevolate dalla compiacenza di Paesi interessati) (2); dall'altro, all'inverso, tutelare lo **Stato della fonte in cui i redditi sono creati**.

(1) Assonime, circolare del 1° agosto 2018, n. 19, pagg. 63 e 64.

(2) Si rammentano i noti casi affrontati dalla Commissione UE in materia di aiuti di Stato (fiscali) riguardanti anche mul-

tinazionali del *web* come Apple (cfr. Decisione C(2016) 5605 *final*, del 30 ottobre 2016 - SA.38373 (2014/c)) e Amazon (cfr. Decisione C(2017) 6740 *final*, del 4 ottobre 2017 - SA.38944 (2014/C)).

In effetti, questi due approcci opposti rappresentano i filoni seguiti, rispettivamente, negli U.S.A., (con la riforma fiscale approvata dal Congresso il 20 dicembre 2017) e in Europa (con l'*Action Plan* del 26 febbraio 2018, cui hanno fatto seguito le proposte di Direttive presentate dalla Commissione il 21 marzo scorso), generando problemi di coordinamento e coerenza, potenzialmente forieri di distorsioni e doppia imposizione internazionale.

3. La riforma USA

Gli USA, fedeli al principio di neutralità della tassazione rispetto alle tipologie di *business* (tradizionali o digitali), hanno promosso iniziative destinate, in ultima analisi, ad incidere in modo significativo (anche) sulle multinazionali della *new economy*. La circolare Assonime analizza le principali novità della riforma fiscale 2017 (*Tax Cuts and Jobs Act*), in vigore dal 2018, soprattutto per descrivere il potenziale impatto e il possibile contrasto con soluzioni di ispirazione opposta promosse nel Vecchio Continente.

In proposito, merita speciale menzione il **GILTI** (**Global Intangible Low Tax Income**), un'estensione accessoria della normativa CFC o una **super-CFC**, come felicemente descritto nella richiamata circolare: si prevede che i redditi *off-shore* delle controllate localizzate in altri Stati siano attratti ad **imposizione per trasparenza negli States**, in capo alla controllante o al soggetto ivi residente che detenga, direttamente o indirettamente, una *constructive ownership* nella CFC.

Sul piano pratico, il GILTI consente all'Erario federale di recuperare una quota di reddito prodotto dalle consociate della multinazionale statunitense operante nei settori dell'economia digitale, allorché ricorrano le condizioni previste dalla legge, imputando alla potestà impositiva esclusiva dei singoli Stati di localizzazione unicamente una quota minima, corrispondente alla remunerazione di attività qualificate come *routinarie*. La nuova normativa U.S.A. si fonda sull'idea di rafforzare il regime CFC in modo da "scoraggiare", in un certo senso, i colossi del *web* dal costituire società in altre giurisdizioni con l'unico scopo di abbattere la base imponibile nazionale. L'operatività di tale meccanismo è estesa ai **redditi esteri derivanti dall'utilizzo di beni immateriali** (*intangible*) prodotti da società controllate estere. Come ben illustrato da

Assonime, il regime *de quo* interessa solo una **parte del reddito** di dette controllate, ovvero quello - sempre **riconducibile agli intangible** - eccedente la remunerazione riferibile ad attività a basso rischio, per tale intendendo quello determinato in misura pari al **10% del valore degli asset materiali** delle società estere, al netto degli ammortamenti. Diversamente, la quota parte eccedente l'attività *routinaria* (c.d. *global intangible low tax income*) si presume generata da beni immateriali e come tale assoggettata a tassazione negli Stati Uniti. Tale "**extra-profitto**" viene tassato negli *States* sulla base di una sorta di riqualificazione, in ambito interno, come *royalty*.

Il calcolo della materia imponibile da tassare in USA viene effettuato globalmente, a prescindere dallo Stato estero di insediamento della CFC, disponendo una **deduzione forfettaria del 50%** (destinata a scendere al 37,5% nel 2026). Peraltro, viene riconosciuto al socio statunitense un *foreign tax credit* pari all'80% delle imposte assolte all'estero dalla controllata con riferimento ad una base imponibile appositamente individuata (*tested income*), che esclude dal computo alcuni elementi reddituali.

4. Le iniziative europee

A seguito della comunicazione della Commissione UE del 21 settembre 2017 è stato pubblicato l'*Action Plan* europeo, che prevede 1) una proposta di Direttiva per l'introduzione di una specifica **imposta gravante sui soggetti operanti nel mercato dei servizi digitali** e 2) un'ulteriore proposta di Direttiva sulla **presenza digitale significativa**, accompagnata da 3) una raccomandazione indirizzata agli Stati membri per introdurre, ove possibile, la medesima nozione di presenza digitale significativa nei **trattati bilaterali sottoscritti con gli Stati terzi**. Il dichiarato intento dell'*Action Plan* è la volontà di favorire una disciplina comune in ambito UE, in luogo di iniziative unilaterali, alcune già intraprese da specifici Stati (Italia inclusa, vedi *infra*), potenzialmente idonee a danneggiare il mercato unico comunitario.

In estrema sintesi, la proposta di Direttiva in materia di **imposta sui servizi digitali (ISD)** (3) prevede l'introduzione di una *web tax* europea; tratta di un'**imposta indiretta sui ricavi**, al netto dell'IVA (e altre imposte similari), derivanti dalle seguenti tre possibili fonti (ricavi "qualificati"):

(3) Per un'analisi compiuta e definita della proposta europea in tema di *web tax* si rinvia ad A. Tomassini - A. Sandalo, "L'i-

niziativa della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale", in *Corr. Trib.*, 2018, pag. 1397 ss.

Approfondimento

Web tax

- i) immissione di pubblicità su un'interfaccia digitale;
- ii) messa a disposizione degli utenti di una piattaforma digitale che consenta agli stessi di scambiarsi beni o servizi;
- iii) trasmissione dei dati raccolti direttamente dagli utenti e da essi immessi nel sistema digitale.

L'imposta è esigibile, con **aliquota del 3%**, a carico del soggetto che pone in essere le attività e realizza i ricavi tassabili, purché consegua un fatturato totale annuale mondiale superiore ai 750 milioni di euro (anche a livello di gruppo) e un ammontare annuale di ricavi "qualificati" da servizi digitali superiore ai 50 milioni di euro nell'UE.

Sotto il profilo della **territorialità**, è previsto che il luogo d'imposizione dei ricavi, realizzati all'interno del territorio dell'UE, coincida con lo Stato membro in cui si trovano gli utenti, a prescindere dal fatto che essi abbiano contribuito o meno a generare tali ricavi. I responsabili del pagamento sono i soggetti passivi che forniscono i servizi, da cui si generano ricavi "qualificati" imponibili; si specifica, tuttavia, che gli adempimenti strumentali vanno effettuati nello Stato di identificazione, ossia nello Stato membro in cui il soggetto passivo, indipendentemente dal luogo di residenza, è debitore dell'ISD (4). La proposta di Direttiva sulla "**presenza digitale significativa**" si propone, invece, di ampliare la nozione stessa di stabile organizzazione, ritenendola sussistente anche nell'ipotesi in cui non vi sia un'effettiva presenza fisica nel territorio dello Stato e purché ricorrano talune condizioni (non cumulative). In particolare, è necessario che:

- i) l'entità dei ricavi da servizi digitali ecceda euro 7.000.000;
- ii) il numero di utenti attivi ecceda le 100.000 unità;
- iii) il numero di contratti commerciali, conclusi *on line*, sia superiore alle 3.000 unità.

In questo contesto, giova rilevare come la "presenza digitale significativa" si generi dalla prestazione di un "servizio digitale", intendendosi per quest'ultimo, come pure evidenziato da Assonime, ogni "servizio fornito attraverso *internet* o una rete elettronica, la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata e richiede un intervento umano minimo" (5). Si tratta di una nozione assai ampia rispetto a quella rilevante ai fini della proposta di Diretti-

va sull'ISD, ma che condivide con quest'ultima l'obiettivo di attrarre a tassazione nel proprio ambito applicativo tutte le attività digitali nelle quali il contributo dell'utente alla creazione del valore risulti significativo e non meramente marginale.

I criteri di attribuzione dell'utile alla "presenza digitale significativa" si basano, in ossequio alla disciplina del **transfer pricing**, sull'analisi delle funzioni svolte, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti dalla stabile organizzazione. I diritti impositivi dovrebbero essere distribuiti, pertanto, secondo il c.d. **Profit Split Method**, ossia il metodo reddituale multilaterale di ripartizione, salvo dimostrazione della maggiore appropriatezza di altri metodi (e.g., *Transactional Net Margin Method*, TNMM).

5. La web tax italiana

In Italia, già prima della formulazione delle proposte comunitarie sopra menzionate, la Legge di bilancio 2018 aveva previsto l'introduzione di un'**imposta sulle transazioni digitali (web tax)**, nonché elaborato una nozione di presenza digitale significativa nel *corpus* del T.U.I.R., quale "risposta italiana" alle sfide del settore dell'economia digitale, a fronte dell'inconcludenza, avvertita dal legislatore nostrano, del dibattito internazionale allora in corso.

La **web tax** italiana è un'imposta indiretta, con **aliquota al 3% sul valore di ogni singola operazione** (al netto dell'IVA), gravante sulle transazioni digitali **business to business (B2B)** e riguardante le sole prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, da individuare con futuro Decreto ministeriale. Il tributo è dovuto in ragione del **luogo di residenza del committente del servizio**, a prescindere da quello di conclusione della transazione.

Assumono la qualifica di soggetti passivi tutte le imprese residenti e non, salvo i soggetti in regime forfettario e quelli in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile, purché abbiano posto in essere un numero di transazioni digitali non inferiori a 3.000 unità nel corso dell'anno solare.

I committenti dei servizi sono tenuti a trattenere l'imposta al momento del pagamento dei corrispettivi dovuti, con obbligo di rivalsa sui prestatori, procedendo a versarla entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento. Giova rilevare che la disciplina della **web tax** ita-

(4) Nel caso di gruppo in regime di consolidato fiscale è possibile designare un'unica entità per l'adempimento degli obblighi sia formali che sostanziali del tributo.

(5) Questa definizione di "servizi prestati tramite mezzi elettronici" è data dall'art. 7 del Regolamento d'esecuzione 282/2011/UE.