

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

21

28 maggio 2018

Quale tassazione per l'**economia digitale**

Indagini sui **conti dei terzi**: l'analisi della Guardia di Finanza

Controlli fiscali e corretto **utilizzo dei dati informatici**

Flat tax nel nuovo quadro NR del Mod. REDDITI 2018

Aggiornate le regole attuative del **consolidato fiscale**

Commesse pluriennali: trattamento contabile dei costi e determinazione dei redditi di impresa

Premi di risultato e **welfare aziendale**: aspetti fiscali e previdenziali

Gruppo IVA: fissati tempi, modalità e procedure operative

Obblighi di monitoraggio fiscale: irretroattività della disciplina sulle violazioni da **investimenti black list**

Verso il riesame della normativa nazionale sulle **CFC**

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

 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

ISSN 1124-9307



Cod. 231803

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

Smetti di guardarti intorno.



No Risk Visure



L'unico portale
italiano di business
Information
per sapere tutto
e subito.

- **NoRisk Visure** offre a commercialisti, avvocati e aziende informazioni ufficiali e sicure su soggetti italiani e internazionali.

- **Un unico accesso** per visure camerali e immobiliari, protesti, falliti e pregiudizievoli di conservatoria, bilanci, dossier, rintraccio e investigativi, rapporti informativi italiani e esteri.

- **L'unico portale** con una grafica che si adatta a Pc, tablet e smartphone.

- **NoRisk Visure** è garantito dall'affidabilità di Wolters Kluwer e dei migliori provider di business information.

Powered by

 Cerved |  "InfoCamera" |  RIBES

Scopri di più su
www.noriskvisure.it

 Wolters Kluwer

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 2018 valide per l'Italia.

Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero.

Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 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'1.1.2018 al 31.12.2018 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 edicole "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,
ai sensi dell'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

Quale tassazione per l'economia digitale

di Maurizio Leo 2007

Accertamento

Le indagini sui conti dei terzi: l'analisi della Guardia di Finanza

di Gianfranco Ferranti 2013

Controlli fiscali e corretto utilizzo dei dati informatici: *slalom* tra *file*, *e-mail*, WhatsApp e altre novità

di Massimo Conigliaro e Mauro Farina 2021

Dichiarazioni

La *flat tax* nel nuovo quadro NR del Mod. REDDITI 2018

di Giuseppe Ascoli e Massimo Pellicchia 2027

Redditi di impresa

Aggiornate le regole attuative del consolidato fiscale

di Luca Gaiani 2032

Commesse pluriennali: trattamento contabile dei costi e relative implicazioni fiscali

di Diego Avolio, Alain Devalle e Fabio Rizzato 2036

Redditi di lavoro dipendente

Premi di risultato e *welfare* aziendale: aspetti fiscali e previdenziali

di Gabriele Sepio e Gianpaolo Sbaraglia 2045

IVA

Le disposizioni di attuazione della disciplina del gruppo IVA

di Giampaolo Giuliani e Mario Spera 2053

Monitoraggio fiscale

Obblighi di monitoraggio fiscale: irretroattività della disciplina sulle violazioni da investimenti *black list*

di Maurizio Nastri 2059

Fiscalità internazionale

La disciplina CFC al *test* continentale

di Stefano Trettel 2065

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Imprese minori in contabilità semplificata - Determinazione del reddito - Rimanenze finali - Indicazione del solo valore globale - Mancata specificazione per tipologia e qualità - Determinazione induttiva dei ricavi - Legittimità (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Locatelli, Est. D'Orazio - Ord. n. 8907 del 31 gennaio 2018, dep. l'11 aprile 2018) con commento di Marco Denaro 2069

Accertamento - Accertamenti bancari - Conti correnti intestati a terzi - Rilevanza delle somme movimentate - Sussistenza - Dimostrazione del Fisco che le somme sono ascrivibili al contribuente accertato - Necessità - Prova dell'intestazione fittizia dei conti correnti di terzi - Irrilevanza

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Virgilio, Est. Perrino - Ord. n. 9212 del 25 gennaio 2018, dep. il 13 aprile 2018) con commento di Alessandro Borgoglio.

2073

Reati tributari - Dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti - Indicazione in dichiarazione di spese mediche mai sostenute - Sussistenza del reato

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Rosi, Est. Corbetta - Sent. n. 17126 del 28 febbraio 2018, dep. il 17 aprile 2018) (stalcio) con commento di Ciro Santoriello

2076

IVA - Detrazione - Calcolo del pro-rata - Attività effettivamente svolta - Rilevanza - Realizzazione di sole operazioni esenti consistenti nell'erogazione di finanziamenti alle controllate - Esclusione di tali operazioni dal pro-rata - Impossibilità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Fuochi Tinarelli - Sent. n. 9670 del 19 dicembre 2017, dep. il 19 aprile 2018) con commento di Marco Peirolo

2080

Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Ammortamenti - Decadenza del Fisco dai poteri di accertamento - Decorrenza - Dall'anno di indicazione in dichiarazione del sostenimento dei costi - Legittimità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cappabianca, Est. Dell'Orfano - Sent. n. 9993 del 6 dicembre 2017, dep. il 24 aprile 2018) con commento di Simone Furian

2084

Accertamento - Accertamento induttivo - Accertamento analitico-induttivo - Operazioni fittizie - Esiti derivanti dall'applicazione dello studio di settore - Rilevanza

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Virgilio, Est. Fuochi Tinarelli - Sent. n. 10030 del 5 febbraio 2018, dep. il 24 aprile 2018) con commento di Elisa Manoni.

2088

Commissioni tributarie

IVA - Rimborsi - Termine - Società di persone - Scioglimento per mancata ricostituzione della pluralità dei soci - Decorrenza del termine per la richiesta di rimborso - Dalla data di estinzione dell'ente

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Caltanissetta, Sez. I, Pres. Monteleone, Est. Porraciolo - Sent. n. 185 del 20 dicembre 2017, dep. il 6 febbraio 2018) con commento di Fabio Gallio . . .

2092

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio

2096

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 8907 del 31.01.2018, dep. l'11.04.2018 (Sez. trib.) (Ord.) 2069

n. 9212 del 25.01.2018, dep. il 13.04.2018 (Sez. trib.) (Ord.) 2073

n. 17126 del 28.02.2018, dep. il 17.04.2018 (Sez. III pen.) 2076

n. 9670 del 19.12.2017, dep. il 19.04.2018 (Sez. trib.) 2080

n. 9993 del 6.12.2017, dep. il 24.04.2018 (Sez. trib.) 2084

n. 10030 del 5.02.2018, dep. il 24.04.2018 (Sez. trib.) 2088

Commissioni tributarie

Caltanissetta, n. 185 del 20.12.2017, dep. il 6.02.2018 (Sez. I) 2092

Quale tassazione per l'economia digitale

di Maurizio Leo (*)

L'economia digitale pone nuove e interessanti sfide per i sistemi impositivi nazionali, già solo a causa dell'incessante ampliamento e trasformazione delle forme in cui si manifesta. Il presente contributo si propone di analizzare gli approcci internazionali alla tassazione della ricchezza generata dall'utilizzo di mezzi elettronici, anche evidenziando l'evoluzione che ha caratterizzato la materia in sede OCSE e in ambito europeo. In tale contesto, s'intende, poi, inquadrare e valutare le più recenti iniziative del legislatore domestico, in materia di *web tax* e significativa presenza economica di tipo digitale.

1. Premessa

L'economia digitale, anche nota come *new economy*, si fonda sulle tecnologie informatiche e comprende tutte le attività che si avvalgono di soluzioni digitali e che ad esse fanno riferimento. È, infatti, noto come la rete, accessibile tramite la connessione *internet*, offra agli operatori economici nuove opportunità di *business*. Le imprese si inseriscono in un mercato che nasce *in re ipsa* globale, con il beneficio, da un lato, di abbattere i costi operativi e, dall'altro, di intercettare, in maniera tempestiva ed efficace, mercati lontani, altrimenti preclusi, giungendo facilmente al consumatore finale.

Questa nuova forma di economia, sempre più interconnessa con quella tradizionale e in continua - se non incessante - evoluzione, pone significativi problemi definitivi, con conseguenze inevitabili sul piano giuridico, atteso che le **categorie tradizionali** mal si prestano a disciplinare fenomeni estranei a quelli su cui si basa la regolamentazione corrente. Del resto, l'impossibilità di individuare una nozione precisa è dovuta alle varie forme che la *digital economy* può assumere; si pensi, ad esempio, al commercio elettronico (diretto e indiretto), all'utilizzo di

nuovi sistemi di pagamento nella forma delle cripto-valute (come il *bitcoin*), nonché all'affermazione delle piattaforme *peer-to-peer* ("P2P") per ottenere forme di finanziamento in rete.

Se, quindi, si ravvisa un'evidente difficoltà nel definire i confini del fenomeno in commento, è, però, pur sempre possibile delinearne le caratteristiche fondamentali.

L'economia digitale è, anzitutto, "**a-territoriale**", in quanto la sua formazione e sviluppo non ha nessi tangibili di collegamento con il territorio di creazione della ricchezza, nonché naturalmente **transnazionale**, in virtù della facilità con cui gli operatori possono travalicare i confini nazionali degli Stati utilizzando i mezzi tecnologici.

Altro elemento intrinseco all'economia digitale è, poi, la sua sostanziale **dematerializzazione**, dal momento che essa si basa su scambi non fisici e il trasferimento di beni non inclusi in supporti materiali (ad esempio, *software*, musica, video, libri, film, etc. scambiati nell'economia tradizionale sono incorporati in supporti tangibili, diversamente dal loro scambio digitale) (1).

Pertanto, non si può non considerare che l'economia digitale è caratterizzata da elementi di elevata volatilità, nel senso che è suscettibile di

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

(1) Ciò è ben riassunto dalla felice espressione secondo cui

"digital good may be everything and nothing" (cfr. T. Rosembuj, "Taxing Digital", in *El Fisco*, 2015, pag. 13).

Approfondimento

Web tax

mutare rapidamente, in base al costante sviluppo e alle continue innovazioni tecnologiche.

2. L'economia digitale e la crisi dei concetti tributari tradizionali

L'economia digitale si caratterizza per il tendenziale **disallineamento** tra **luogo dello stabilimento** dei fattori produttivi e quello **del consumo**. Conseguentemente, risulta complesso individuare la giurisdizione in cui si crea valore e, come tale, competente a esercitare la propria legittima sovranità tributaria, in base alle norme del diritto tributario vigente.

Si rammenta, infatti, che la potestà impositiva degli Stati si esplica, in generale, sotto due prospettive. Da un lato, in una visuale di carattere "interno", si concretizza nell'attribuzione al singolo Stato di una potestà geograficamente limitata, ma esclusiva, sul proprio territorio; dall'altro, in una prospettiva "esterna" o internazionale, si basa sul principio generale di indipendenza tra Paesi, tutti dotati di potestà impositiva e collocati su un piano di parità (2).

La possibilità per uno Stato sovrano di assoggettare al prelievo il reddito dei contribuenti, persone fisiche e giuridiche, residenti o meno, nel proprio territorio, richiede la sussistenza di un **collegamento con il territorio** stesso. È noto, in proposito, che i tradizionali criteri di collegamento sono tipicamente ascrivibili a due tipologie: l'uno di **carattere personale**, generalmente fondato sulla residenza fiscale del contribuente, e l'altro di **carattere reale**, basato, di converso, sul luogo di produzione del reddito. Ciò significa che, in ossequio al principio di territorialità, ogni Stato esercita potere impositivo nei confronti di tutti coloro che risiedono o abbiano un collegamento effettivo, più o meno marcato, con il territorio statale, a prescindere dalla nazionalità.

In questo contesto è opportuno richiamare le *supra* descritte caratteristiche dell'economia digitale: la ricchezza ritraibile, per sua natura, non si lascia attrarre a tassazione, a causa dell'**assenza di un legame fisico** con il territorio dello Stato in cui la ricchezza stessa è creata, rendendo di difficile implementazione i classici strumenti dell'imposizione fiscale transnazionale.

Non sembra, quindi, erroneo affermare che alla crescente evoluzione della *digital economy* corrisponda, simmetricamente, la **crisi dei concetti tradizionali** di residenza e stabile organizzazione, in quanto la dematerializzazione dell'impresa con attività digitale rende particolarmente agevole evitare una *taxable presence* nel territorio dello Stato ove la società è attiva e produce ricchezza (3). Altrimenti detto: risulta complessa l'applicazione delle norme tributarie nello spazio, o meglio nel **"cyberspazio"**, posto che sorgono problematiche attinenti alla corretta individuazione del luogo effettivo in cui l'attività è posta in essere. Si rende, dunque, necessaria una revisione dei criteri di collegamento territoriali cui connettere la tassazione del reddito derivante dallo svolgimento di attività riconducibili alla *new economy*.

Inoltre, accanto alle difficoltà relative alla modalità attraverso cui si esplica la potestà impositiva degli Stati nei confronti di coloro che esercitano attività economiche tramite la rete, si pongono pure ulteriori profili di criticità, sempre connessi al concetto, assai evanescente, di economia digitale. La sfida principale è rappresentata dalla **classificazione degli strumenti negoziali** caratterizzanti la *digital economy*, non potendo gli stessi essere ricondotti alle categorie civilistiche note: ciò si riflette inevitabilmente sul sistema tributario.

3. Gli approcci internazionali alla digital economy: dagli anni novanta al Progetto BEPS

A partire dagli anni novanta, un vivace dibattito in materia di tassazione della *digital economy* ha interessato sia gli U.S.A., che l'Organizzazione per lo Sviluppo e la Cooperazione Economica (OCSE).

Il Tesoro U.S.A. ha da tempo sostenuto che le caratteristiche dell'economia digitale, tra l'altro nella forma del commercio elettronico, non giustificano l'introduzione di tributi *ad hoc* (4), dovendosi assicurare un rigoroso rispetto del **principio di neutralità**; principio - questo - che postula il trattamento omogeneo dei redditi, a prescindere dal fatto che provengano da modelli di

(2) Cfr. C. Garbarino, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, pagg. 95 e 96.

(3) Cfr. A. Giovannini, "Ripensare la capacità contributiva", in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, pag. 10021.

(4) Si rammenta l'emanazione, nel 1998, dell'Internet Tax Freedom Act, con il quale è stata stabilita una moratoria in ordine all'introduzione di nuovi tributi, in ambito locale, statale e

federale, sul commercio elettronico, per evitare discriminazioni. La *ratio* si ravvisava nella natura dell'imposta sul consumo americana (c.d. *sale and use tax*), fondata sul principio per cui l'assoggettamento a tassazione di una transazione commerciale in uno Stato richiede la presenza fisica e sostanziale dell'operatore economico in tale giurisdizione.

business tradizionale o digitale. Ciò ha come corollario l'affermata prevalenza del criterio di **tassazione** del reddito nello **Stato di residenza del soggetto produttore**, in quanto nel "cyber-spazio" non sarebbe corretto parlare propriamente di Stato della fonte, considerate anche le notevoli difficoltà relative alla corretta individuazione di quest'ultimo Stato.

Diversamente, in sede **OCSE** si sono, in un primo tempo, contrapposti due distinti orientamenti: uno *status quo approach* e un *revolutionary approach*. Secondo il primo indirizzo, sarebbe stato sufficiente applicare all'economia digitale i principi tradizionali del diritto tributario; di converso, il secondo sosteneva l'opportunità di una regolamentazione *ad hoc* del fenomeno. In particolare, i fautori del *revolutionary approach* auspicavano l'introduzione di una c.d. **bit tax**, un'imposta gravante sul **traffico commerciale interattivo**, allo scopo di colpire l'intensità delle trasmissioni compiute, prendendo come unità di misura il *bit*. Tale ultimo approccio non si è imposto in sede internazionale, in quanto, in una serie di conferenze tra Stati OCSE degli anni novanta (5), è prevalsa la linea della preservazione dello *status quo*.

L'interesse internazionale al tema della tassazione dell'economia digitale è risultato via via crescente, al passo con la crescita esponenziale di importanza e diffusione delle attività della *new economy*. Ne è testimonianza l'inclusione di tale tematica tra quelle oggetto di attenzione nell'ambito del c.d. Progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (**Progetto BEPS**). Si rammenta che tale Progetto, elaborato su mandato politico dei *leader* del G20, è stato ispirato dalla finalità di contrastare le strategie di pianificazione fiscale aggressiva, di modo che i redditi siano assoggettati a tassazione nel luogo in cui le attività stesse sono poste in essere e si crea valore. In particolare, il Progetto BEPS, costituito da quindici *Action*, si ripropone di contrastare le condotte elusive poste in essere dai contribuenti al fine di consentire l'erosione della base im-

nibile (*base erosion*) e/o favorire lo spostamento degli utili societari (*profit shifting*) in Stati con livello di tassazione nullo o, comunque, ridotto.

4. L'Action 1 del Progetto BEPS

Il Progetto BEPS dedica un'intera linea di azione al tema della tassazione dell'economia digitale. In particolare, l'Action 1 (6), dopo averne fornito un quadro generale, evidenzia che, ai fini delle imposte dirette, la *new economy* pone questioni delicate, tra l'altro in termini di:

- a) **nexus**, ossia di individuazione dell'elemento di collegamento con un certo territorio;
- b) **data** rilevanti per la determinazione del valore generatosi in un dato mercato;
- c) **characterisation**, ovvero di qualificazione dei pagamenti relativi alla fruizione dei nuovi prodotti digitali.

L'Action 1 introduce l'innovativo concetto di "**presenza economica significativa**" (7), ritenuta sussistente al verificarsi di specifiche condizioni relative a ricavi, fattori digitali (*digital factor*) e altri fattori connessi al contributo degli utenti digitali (*user-based factor*). Quanto ai ricavi realizzati su piattaforme digitali o altri strumenti informatici, si considera (fiscalmente) rilevante il loro conseguimento da clienti di un dato Stato qualora eccedano un ammontare determinato. In ogni caso, il criterio di collegamento con detto Stato sussiste allorché le Amministrazioni finanziarie siano capaci di identificare e misurare le vendite a distanza.

Per quel che riguarda i *digital factor*, invece, si allude alla possibilità di far riferimento, ad esempio, all'attivazione di un nome a dominio, di una piattaforma digitale o all'impiego di strumenti di pagamento locali.

Infine, per gli *user-based factor* si intende ogni elemento connesso alla **localizzazione degli utenti finali attivi**, il luogo di conclusione di contratti *on-line* o di raccolta dei dati.

L'Action 1 identifica, inoltre, possibili sistemi di tassazione dei redditi derivanti dall'economia digitale, riconducibili a un **duplice modello** (8).

(5) A fine anni novanta si sono tenute tre conferenze di rilievo in materia di tassazione dell'economia digitale. Nella Conferenza di Turku del novembre 1997, gli Stati sono stati invitati a individuare principi di tassazione generalmente accettati per il commercio elettronico. Nell'ottobre 1998, ad Ottawa è stato deciso di applicare i principi del diritto tributario tradizionale, anche tenendo conto della peculiarità del commercio elettronico. Inoltre, è stata auspicata l'instaurazione di forme di cooperazione tra le autorità fiscali nazionali al fine di attuare una revisione della normativa VAT per assoggettare a tassazione le transazioni elettroniche nel luogo del consumo finale. Da ulti-

mo, si è tenuta, ad ottobre 1999, la conferenza di Parigi, nella quale è stata rimarcata l'importanza di instaurare forme di cooperazione a livello internazionale, mediante un intervento globale nel settore del commercio elettronico.

(6) OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, Parigi, 2015.

(7) OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, cit., pag. 108.

(8) OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, cit., pag. 115 ss.

Approfondimento

Web tax

Trattasi del sistema della **ritenuta alla fonte** e dell'*equalisation levy*, ovvero un “**contributo di perequazione**” nella forma dell'accisa sulle transazioni digitali.

Nonostante quanto precede, giova, tuttavia, rammentare che l'*Action 1* invita gli Stati ad astenersi dal dare attuazione a ogni iniziativa specifica, in attesa del recepimento delle altre misure pure elaborate nel Progetto BEPS; ciò sul presupposto che l'implementazione di queste ultime produrrebbe, di riflesso, effetti anche nel settore della *digital economy*.

5. La web tax italiana

L'Italia, in considerazione dell'ampio dibattito internazionale sul tema e a seguito di alcune note iniziative di controllo in materia, ha implementato proprie soluzioni normative, anche in anticipo rispetto al panorama estero. In particolare, con la Legge di bilancio 2018, il legislatore nazionale ha introdotto, da un lato, un'imposta sulle transazioni digitali e, dall'altro, una propria nozione interna di presenza digitale significativa, direttamente nel *corpus* dell'art. 162 del T.U.I.R. Nello specifico, l'art. 1, comma 1011, della Legge di bilancio 2018 ha introdotto, a decorrere dal 2019, la c.d. **imposta sulle transazioni digitali**, meglio nota come **web tax**. Si tratta di un'imposta indiretta, gravante sulle **transazioni digitali “B2B”** (*business to business*), riguardante le sole prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, da individuare con futuro Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

La **web tax** è dovuta in ragione del **luogo di residenza del committente del servizio**, indipendentemente da quello di conclusione della transazione. Soggetti passivi sono tutte le imprese residenti e non, ad esclusione dei soggetti in regime forfettario e di 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 nell'arco dell'anno solare. A differenza di quanto previsto nel progetto originario della Legge di bilancio, nel quale si fissava un'aliquota del 6%, il testo finale ha disposto l'applicazione del 3% sul valore di ogni singola transazione, assunto nel corrispettivo al netto dell'IVA.

Quanto all'**attuazione del prelievo**, i committenti dei servizi sono tenuti a trattenere l'imposta al momento del pagamento dei corrispettivi dovuti, con obbligo di rivalsa sui prestatori, procedendo, poi, a versarla entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento. Inoltre, fermo restando che le modalità attuative dovranno essere stabilite con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (salvo ulteriori

precisazioni disposte con uno o più Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate), all'imposta italiana sulle transazioni digitali si applicano, in quanto compatibili, tutte le previsioni in materia di **accertamento, sanzioni, riscossione e contenzioso previste per l'IVA**.

Nonostante l'immobilismo normativo richiesto agli Stati dall'OCSE (vedi *supra*), l'Italia ha, dunque, provveduto a introdurre uno specifico tributo, la cui disciplina, alquanto scarna e lacunosa, si presta a qualche riserva critica. Anzitutto, è evidente che le imprese saranno tenute a pagare un'imposta per alcuni versi **similare all'IVA**, che risulta, pertanto, esposta a possibili censure di illegittimità. Peraltro, mal si comprende la ragione per cui la **web tax** italiana interessi le sole operazioni B2B e non anche quelle B2C (*business to consumer*), se non alla luce della maggior semplicità applicativa di una misura implementata mediante prelievo alla fonte. Tener fuori, per ragioni di semplificazione, le operazioni con consumatori finali privati significa, nei fatti, non regolare la parte prevalente del fenomeno che si intende disciplinare.

La stessa previsione di una rilevanza fiscale commisurata al **numero di transazioni** effettuate (*i.e.*, 3.000 transazioni nell'arco dell'anno solare), in assenza di un parametro di natura economica, potrebbe discriminare prestatori che pongono in essere operazioni di valore unitario irrisorio, ma, pur sempre, in numero tale da superare la soglia di legge, ponendoli sullo stesso piano di soggetti che, a parità di transazioni, generano volumi d'affari ben più cospicui. Il paradosso è che potrebbero essere assoggettati a **web tax** imprese che realizzano ricavi da servizi digitali assai inferiori ad altre, che, tuttavia, a causa di una minore parcellizzazione dei corrispettivi unitari, rimangono sotto il limite delle 3.000 transazioni.

Altra criticità si rinviene, infine, nella possibile configurazione di uno svantaggio competitivo per le imprese residenti, che verrebbero assoggettate sia a detto tributo, che alle altre imposte dirette. Il tutto senza considerare che la **web tax** potrebbe riflettersi, a valle, in un aumento dei prezzi al consumo, stimato in una forbice tra il 3 e il 5%.

6. La nuova nozione di stabile organizzazione virtuale

L'art. 1, comma 1010, della Legge di bilancio 2018 ha anche aggiunto, all'art. 162, comma 2, del T.U.I.R., la nuova lett. *f-bis*), in base alla quale si configura stabile organizzazione quando vi è “una **significativa e continuativa presenza economica** nel territorio dello Stato co-