

# La Tassazione della *Digital Economy* nell'Action Plan BEPS n. 1 dell'OCSE e nella “Dichiarazione di Bari” del G7

di SARA BERNARDI<sup>1</sup>

SOMMARIO: 1. - La tassazione della “nuova” ricchezza e le reazioni alle cc.dd. *BEPS concern*: dall'Action Plan n. 1 dell'OCSE ai lavori dell'Unione Europea; 2. - Le iniziative legislative di alcuni Stati, con particolare riguardo all'*Equalization Levy* dell'India; 3. - La “Dichiarazione di Bari” del G7: verso una nuova *web tax* “globalizzata”?

## 1. La tassazione della “nuova” ricchezza e le reazioni alle cc.dd. *BEPS concern*: dall'Action Plan n. 1 dell'OCSE ai lavori dell'Unione Europea

L'impatto del nuovo contesto delineato dalla *Digital Economy*, e dalle nuove realtà economiche<sup>2</sup>, ha comportato (e comporta) l'inadeguatezza delle tradizionali categorie del diritto tributario<sup>3</sup> – con particolare riguardo all'ambito delle imposte sui redditi –, inadeguatezza che investe le politiche di controllo e contrasto alle pratiche di pianificazione fiscale dannose (pratiche *BEPS*).

Le reazioni alle tecniche di pianificazione fiscale aggressiva, cc.dd. *BEPS concern*<sup>4</sup>, – poste in essere soprattutto dalle cc.dd.

---

<sup>1</sup> Dottoranda in Scienze Giuridiche dell'Università degli Studi di Udine.

<sup>2</sup> Si può utilizzare l'espressione economia dell'“industria 4.0” per descrivere questo nuovo scenario economico.

<sup>3</sup> Relativamente al rapporto tra *web* ed imposizione tributaria, si veda L. DEL FEDERICO, *La Digital Economy ed il sistema tributario: considerazioni introduttive*, in *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. DEL FEDERICO e C. RICCI, Amon, 2015, pp. 4 ss. Per quanto concerne il problema relativo al criterio di tassazione basato sul concetto di stabile organizzazione si veda C. RICCI, *La Digital Economy ed il problema della stabile organizzazione nell'esperienza italiana*, in *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, cit., pp. 59 ss.

<sup>4</sup> *BEPS concern: Base Erosion and Profit Shifting techniques*.

“Repubbliche Digitali”<sup>5</sup> –, e alle criticità che investono il sistema fiscale, si riscontrano sia a livello internazionale che a livello dell’Unione Europea.

L’OCSE con il noto “Progetto BEPS” – delineato congiuntamente con il G20, lanciato nel 2013 e mirato a una revisione del sistema di tassazione internazionale – ha sviluppato alcune linee guida volte a contrastare le politiche di erosione della base imponibile e di trasferimento artificiale dei profitti<sup>6</sup>, introducendo una serie di ipotesi di modifica dell’attuale disciplina fiscale come risposta alle sfide poste dall’economia digitale.

L’OCSE ha affrontato talune problematiche, relative agli impatti sui regimi impositivi dell’evoluzione dell’economia digitale, già nell’ambito del congresso di Ottawa nel 1998 cui, con la successiva istituzione del “*Business Profits Technical Advisory Group*” (*Business Profits TAG*), fece seguito l’inserimento dei paragrafi dal 42.01 al 42.10 nel Commentario OCSE del 2003.

Già in questa occasione sono state esaminate le criticità inerenti all’applicabilità al commercio elettronico dei criteri di tassazione tradizionali, con particolare riguardo ai principi di cui all’art. 5 del Modello OCSE sulla stabile organizzazione<sup>7</sup>.

Più recentemente, nell’ambito del progetto BEPS, l’OCSE ha predisposto alcune soluzioni e linee guida al fine di assicurare che i profitti delle imprese vengano tassati laddove le attività sono svolte e il valore risulta effettivamente creato.

---

<sup>5</sup> G. TREMONTI, *Bugie e verità. Le ragioni dei popoli*, Milano, Mondadori, 2014, p. 12; S. CIPOLLINA, *I redditi “nomadi” delle società multinazionali nell’economia globalizzata*, in Riv. dir. fin. e sc. delle finanze, I, 2014, p. 21.

<sup>6</sup> Nel documento del framework OECD/G20, *Addressing the tax Challenges of the Digital Economy*, in [www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf](http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf), sono esaminate le operazioni di pianificazione fiscale internazionale poste in essere nell’ambito dell’economia digitale.

<sup>7</sup> C. GALLI, *Primi orientamenti dell’OCSE in materia di attribuzione degli utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico*, in Riv. dir. trib., 5, 2001, p. 79.

Il progetto è stato sviluppato ed elaborato congiuntamente con i Paesi del G20, a fronte di un mandato del G20 stesso delineato in occasione della riunione tenutasi in Messico nelle giornate del 5 e 6 novembre 2012.

Un primo pacchetto di rapporti è stato presentato il 16 settembre 2014 ed, infine, il 5 ottobre 2015, in vista del G20 di Lima, sono stati pubblicati i risultati finali dell'intero progetto BEPS, il c.d. *Final Report*.

Dai primi contributi del progetto BEPS fino alla pubblicazione del suddetto *final report*, l'OCSE – congiuntamente con i lavori del G20 e G7 – ha focalizzato l'attenzione sull'esigenza di identificare le principali difficoltà poste dall'economia digitale all'applicazione delle regole fiscali nazionali e internazionali vigenti, con l'intento di sviluppare possibili linee di intervento.

Il Piano di Azione, di cui al *final report*, illustra quindici azioni, fondamentali per raggiungere concretamente le finalità del progetto, che poggiano su tre pilastri: dare coerenza ai regimi fiscali nazionali, rafforzare i requisiti sostanziali alla base degli standard internazionali vigenti, perseguendo un riallineamento della tassazione (e dei regimi impositivi) con la localizzazione sostanziale delle attività produttive e la creazione del valore; aumentare la trasparenza, lo scambio di informazioni e migliorare le condizioni di certezza del diritto sia per il mondo delle imprese che per i governi.

Due ulteriori azioni a carattere trasversale completano la strategia e, idealmente, rappresentano la base su cui poggiano i tre pilastri: si tratta della prima azione in tema di economia digitale e dell'ultima sull'impiego di uno strumento convenzionale di tipo multilaterale.

Per ciò che è qui di interesse, emerge come l'attuale sistema di regole non risulti adeguato a sottoporre interamente a tassazione i redditi prodotti dalle grandi multinazionali operanti nel settore dell'economia digitale, così come a garantire adeguate misure di contrasto alla pianificazione fiscale dannosa.

Dall'“Azione 1 - Economia digitale”<sup>8</sup> del *final report*, invero, si evidenzia la necessità di definire un'ideale disciplina fiscale riguardante il nuovo settore economico.

Le caratteristiche dell'economia digitale richiedono l'adozione di un approccio generale<sup>9</sup>, che investa i presupposti stessi dell'imposizione e la sua ripartizione fra le diverse giurisdizioni: dal *final report* si rivela essenziale prendere in considerazione – data la notevole divergenza tra il luogo in cui avviene la vendita di beni e servizi digitali e quello della tassazione del relativo reddito – forme di tassazione che prescindano dalla sussistenza di una *taxable presence*, identificata attraverso il riconoscimento di una stabile organizzazione nel territorio degli Stati in cui le multinazionali digitali sono attive.

Dalle linee guida prospettate una possibilità consiste nell'utilizzare, al fine dell'identificazione di un criterio di collegamento con l'ordinamento di uno Stato, concetti quali: la "presenza digitale significativa" ovvero la "stabile organizzazione virtuale", utilizzando per il riscontro dei requisiti ritenuti qualificanti una serie di parametri ulteriori, o comunque, divergenti rispetto a quelli tradizionali, nonché il concetto di *nexus* con il territorio.

L'OCSE fa riferimento alla nozione di stabile organizzazione virtuale, da applicare specificatamente alle imprese della *digital economy*, con riferimento a parametri quali la disponibilità di un sito Internet ovvero la conclusione di contratti.

---

<sup>8</sup> *Action Plan BEPS n.1*. Si veda *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Published on October 05, 2015, in [www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report](http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report).

<sup>9</sup> Si veda, per un commento al *final report* BEPS, Servizio del Bilancio, (2015). Nota breve, "Il Progetto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)". NB n. 13, ottobre 2015, Senato della Repubblica, XVII legislatura, in [www.senato.it/documentazione/bilancio](http://www.senato.it/documentazione/bilancio).

Un'altra ipotesi è quella che prevede la sostituzione del concetto stesso di stabile organizzazione con quello di "presenza significativa", la cui valutazione di esistenza potrebbe includere i rapporti con i consumatori e utenti eccedenti un periodo di sei mesi ovvero la vendita di beni e servizi.

Tra le opzioni di modifica, presentate nell'ambito della *Task Force on the Digital Economy* pubblicato nell'aprile del 2014, e discusse nel rapporto all'*Action Plan n.1*, si trovano quelle che riguardano l'ipotesi di applicazione di una ritenuta alla fonte sulle transazioni digitali, l'introduzione della c.d. *Bit tax*, nonché l'elaborazione di un criterio di tassazione basato sulla tecnica del c.d. *apportionment*.

Quest'ultima consiste in un meccanismo di ripartizione dei profitti dello stesso gruppo (multinazionale) fra i vari Paesi, in base ad una formula prestabilita che tenga conto di tutti i fattori che concorrono a creare la ricchezza (salari, vendite a destinazione, *asset* ecc.)<sup>10</sup>.

Sulla base delle proposte, di cui al *final report* OCSE, si muovono anche i lavori dell'Unione Europea: dalle raccomandazioni in materia di pianificazione fiscale aggressiva e di *governance* fiscale; fino alla Direttiva n. 1164 del 2016 (*ATAD, Anti Tax Avoidance Directive*)<sup>11</sup>, contenente misure di contrasto all'evasione ed elusione fiscale internazionale.

È soprattutto con riguardo alle imposte dirette che si riscontrano le maggiori necessità di interventi legislativi.

È interessante, sottolineare come le misure previste dal progetto OCSE/G20 e dai lavori dell'Unione Europea, per

---

<sup>10</sup> Come sottolinea F. GALLO, in *Fisco ed economia digitale*, in Dir. e prat. trib., 4/2015, p. 601, testo parzialmente modificato dell'audizione tenuta dall'Autore presso la Commissione finanze della Camera dei Deputati sul tema "Regime fiscale dell'economia digitale", svolta il 24 febbraio 2015", se l'effetto negativo risiede nella complessità del principio richiedente l'accordo e il coordinamento delle giurisdizioni interessate, dall'altro lato, l'effetto positivo consiste nell'introduzione di un meccanismo che sarebbe propedeutico ad una effettiva e reale armonizzazione delle basi imponibili, di cui alla proposta della Commissione dell'Unione Europea, della Direttiva in materia di *CCCTB*.

<sup>11</sup> Per l'analisi della Direttiva, si veda [www.data.europa.eu/eli/dir/2016/1164](http://www.data.europa.eu/eli/dir/2016/1164).

contrastare le *aggressive tax planning techniques*, si basino su una tipica forma di reazione innescata dalla crisi del sistema: si configurano in termini di approccio "negativo" e di reazione tardiva alle tecniche di pianificazione fiscale dannose..

## **2. Le iniziative legislative di alcuni Stati, con particolare riguardo all'*Equalization Levy* dell'India**

Per quanto concerne la risposta data dal nostro legislatore nazionale, la L. 147/2013 ha previsto l'introduzione della c.d. *web tax* (o *Google tax*): trattasi di un "pacchetto" di misure eterogenee pensate con l'obiettivo di tassare in Italia i ricavi derivanti dalla vendita di pubblicità, realizzati nel Paese dai principali operatori della pubblicità *on line*.

La proposta, rinviata e poi abrogata, prevedeva l'obbligo per gli operatori dei servizi di pubblicità *on line* di aprire una partita Iva italiana per prestare i servizi stessi ai soggetti passivi residenti in Italia, configurando una sorta di presunzione assoluta di stabile organizzazione occulta.

L'iniziativa del legislatore italiano si poneva nell'ottica di reazione alle pratiche di erosione della base imponibile e di trasferimento artificioso dei profitti in Paesi a più bassa fiscalità<sup>12</sup>.

A fronte delle numerose criticità l'intervento non convinse, ma risulta condivisibile dal punto di vista degli obiettivi che si prefiggeva di raggiungere: riempire la "lacuna" normativa in materia di tassazione dell'economia digitale. La soluzione dell'ordinamento domestico merita di essere rivisitata, superando le criticità che la caratterizzano.

---

<sup>12</sup> Per un'analisi approfondita della disciplina introdotta nell'ordinamento Italiano, attraverso un esame del suo profilo giuridico e fiscale, anche in relazione alla compatibilità con i principi della Carta Costituzionale italiana e con i principi fondamentali dell'Unione Europea, si veda C. TRENTA, *La "Google tax" italiana. Regime fiscale italiano ed e-economy europea*, in Riv. trim. dir. trib., 2014, pp. 889 ss.

Accanto all'intervento del legislatore italiano, si annoverano le iniziative di alcuni altri Stati<sup>13</sup>.

Il primo, meritevole di approfondimento, è quello della *Diverted Profit Tax* del Regno Unito, che prevede una tassazione peggiorativa, pari al 25% (invece che del 20%), sui redditi "da accertamento", ossia quelli che l'Ufficio ritiene sottratti dalla tassazione dell'ordinamento britannico.

In Francia, muovendo le mosse dall'iniziativa *Colin-Collin*, il legislatore ha proposto un prelievo parapatrimoniale sulle forme di raccolta gratuita e capziosa dei dati personali. In questo caso, la *ratio* è molto simile a quella dei tributi ambientali: "chi inquina paga", con la differenza che qui il bene ad essere tutelato non è l'ambiente, bensì la *privacy*.

In Ungheria, il legislatore ha introdotto un'imposta sulle telecomunicazioni, in ragione dei minuti di chiamate e dei numeri di messaggi.

La Spagna, ha introdotto la c.d. "tassa Google", costituente un obbligo per gli aggregatori dei *link* di pagare un contributo agli autori titolari dei contenuti cui rinviano i *link* aggregati.

Tra le iniziative legislative adottate dai singoli Stati, meritevole di maggiore attenzione è quella dell'India.

Sulla base delle linee guida dell'*Action Plan 1* del *final report* BEPS – proponenti l'ipotesi di una ritenuta alla fonte sui pagamenti effettuati dai soggetti passivi residenti a titolo di corrispettivo per la cessione di beni e la prestazione di servizi da parte delle *digital enterprises* non residenti –, l'India ha introdotto tale soluzione tramite la c.d. *Equalization Levy*<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> Cfr. F. GALLO, *Fisco ed economia digitale*, cit., pp. 605 ss.

<sup>14</sup> Si veda *Proposal for Equalization Levy*, in

<http://www.incometaxindia.gov.in/news/report-of-committee-on-taxation-of-e-commerce-feb-2016.pdf>; si veda anche il *Finance Bill no. 18 of 2016*: il capitolo VIII contiene le indicazioni in materia di *Equalization Levy*. *Finance Bill no. 18 of 2016, CHAPTER VIII- EQUALISATION LEVY*, p. 162: (1) *On and from the date of commencement of this Chapter, there shall be charged an equalisation levy at the rate of six per cent. of the amount of consideration for any specified service received or receivable by a person, being a non-resident from:*

(i) *a person resident in India and carrying on business or profession; or*

L'India è stata, sino ad oggi, l'unico Paese ad attuare tale misura.

La nuova disposizione prevede l'applicazione, nel settore dei servizi pubblicitari digitali, di un *equalization levy*, ossia di una ritenuta sui pagamenti effettuati a favore dei soggetti non residenti e privi di una stabile organizzazione in India.

La ritenuta non è applicata nei casi in cui<sup>15</sup>: il soggetto non residente, che fornisce i servizi specificati, ha una stabile organizzazione in India e la prestazione è collegata alla stessa stabile organizzazione; l'importo complessivo per il servizio erogato dal soggetto non residente non supera l'ammontare di una *rupia (one lakh rupees)*; il pagamento effettuato, dal soggetto residente in India o da una stabile organizzazione, non è posto in essere nell'ambito dello svolgimento dell'attività di impresa o di professione.

La misura del prelievo, ad oggi pari al 6% del corrispettivo lordo, sarà aumentata negli anni avvenire fino alle misure dell'8% e del 10%, a raggiungere il livello di imposizione applicato alle altre attività.

Essa può rappresentare una soluzione di contrasto all'evasione connessa alla *digital economy* e rappresenta l'unica – fino ad oggi – implementazione delle ipotesi di modifica e di adattamento dei sistemi di tassazione, delineate dal progetto BEPS.

---

*(ii) a non-resident having a permanent establishment in India.*

*(2) The equalisation levy under sub-section (1) shall not be charged, where:*

*(a) the non-resident providing the specified service has a permanent establishment in India and the specified service is effectively connected with such permanent establishment;*

*(b) the aggregate amount of consideration for specified service received or receivable in a previous year by the non-resident from a person resident in India and carrying on business or profession, or from a non-resident having a permanent establishment in India, does not exceed one lakh rupees; or*

*(c) where the payment for the specified service by the person resident in India, or the permanent establishment in India is not for the purposes of carrying out business or profession.*

<sup>15</sup> *Finance Bill no.18 of 2016, 162.*



La previsione di una ritenuta alla fonte garantisce l'eliminazione delle forme di discriminazione tra imprese residenti e imprese non residenti e, allo stesso tempo, assicura maggiore certezza nei rapporti tributari, riducendo i costi di *compliance* degli investitori stranieri.

La disciplina presenta, tuttavia, alcune criticità: il campo di applicazione è limitato solo ad alcuni servizi di pubblicità *on line*; la tassazione è per le sole operazioni *B2B*; rappresenta un prelievo diretto su specifici servizi; può comportare, infine, situazioni di doppia imposizione, poiché le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sono applicabili alle imposte aventi natura di imposte sui redditi, non potendosi forse riconoscere un credito per questo prelievo pagato all'estero. L'ultima problematica emerge dal fatto che il *Finance Bill* pare escludere tale prelievo dall'ambito dell'imposizione reddituale<sup>16</sup>. Costruito in termini di prelievo definitivo, applicato sul corrispettivo lordo delle transazioni e prescindendo dal conseguimento di un reddito effettivo (ottenuto in occasione delle stesse), il documento ne esclude la natura di imposta sui redditi, o di tutte quelle imposte sostanzialmente simili, che definiscono la portata dell'applicazione dei trattati contro le doppie imposizioni<sup>17</sup>.

All'*Equalization Levy*, in realtà, non sembra essere attribuita una precisa qualificazione: non è chiaro se si possa configurare sotto forma di imposizione sostitutiva – come per quelle previste nel nostro ordinamento sui corrispettivi lordi<sup>18</sup> –,

---

<sup>16</sup> *Proposal for Equalization Levy*, p. 84: “*designed as tax on the gross payments for digital goods and services, which is different from corporate income tax, but similar in design to the withholding tax*”. Relativamente alla natura e alla qualificazione da attribuire alla misura in commento, si veda *infra*, quanto osservato nel testo e nelle note.

<sup>17</sup> *Proposal for Equalization Levy*, p. 85: “*as the Equalization Levy is not imposed on income, it does not fall within the scope of “income-tax” or “tax on income” or “any identical or substantially similar taxes”, which typically define the scope of taxes covered within the tax treaties*”.

<sup>18</sup> Si ricordi che, anche nel nostro ordinamento, il legislatore ha introdotto misure simili che prevedono l'applicazione di una ritenuta alla fonte sui corrispettivi lordi. Tali ritenute sono considerate quali imposte sui redditi (per

ovvero quale misura, la cui natura è estranea da quella dell'imposizione reddituale.

Nonostante la natura poco chiara<sup>19</sup>, trattasi di una misura che cerca di dare soluzione alle pratiche di pianificazione fiscale dannose, implementando così le linee guida del progetto BEPS.

Di conseguenza, al di là delle criticità che presenta il prelievo introdotto in India, esso potrebbe configurare una misura di semplice realizzazione anche nel nostro ordinamento<sup>20</sup>, la cui disciplina sarebbe inquadrabile in un adattamento di quella domestica già vigente in materia di *royalties*.

Le iniziative adottate dai singoli Paesi dimostrano come le istituzioni nazionali si stiano sempre più rendendo conto delle

---

l'appunto "sostitutive"). Si veda, ad esempio: l'art. 25 del D.p.r. 600/73, in materia di ritenuta sui compensi corrisposti a lavoratori autonomi non residenti; ancora l'art. 25, comma 4, in materia di *royalties*, ossia, di ritenuta alla fonte del 30% sui compensi percepiti ai sensi dell'art. 23, comma 2, lett. c), TUIR.

<sup>19</sup> Vero è che dal citato *Finance Bill* pare escludersi, per la nuova ritenuta introdotta, la natura di imposizione reddituale, con la conseguente problematica rispetto all'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Tuttavia, si ricorda che le norme convenzionali tendono, ove possibile, a definire autonomamente i contorni delle categorie di reddito cui saranno applicate, rimandando talvolta espressamente alle legislazioni degli Stati contraenti il compito di chiarire determinati concetti. Si sottolinea, inoltre, che, ai sensi dell'articolo 3 del modello OCSE, le espressioni non definite nel trattato hanno il significato che ad esse è attribuito dalla legislazione fiscale dello Stato che lo applica. Cfr. L. TOSI, R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, CEDAM, 2016, p. 49. In tal senso, conseguentemente, non dovrebbe incontrare ostacoli la possibilità di applicare la Convenzione Italia-India in relazione al nuovo prelievo introdotto sui corrispettivi lordi, che, come per quelli domestici, potranno forse essere riconosciuti nel nostro ordinamento quali prelievi sostitutivi dell'imposizione reddituale. Si veda la L. 14 luglio 1995, n. 319, ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo della Repubblica indiana.

<sup>20</sup> C. LA VALVA, *L'impatto del BEPS nell'ordinamento italiano con riguardo al regime fiscale della digital economy*, in *Dir. e proc. trib.*, 2-2015, pp. 238 ss.

esigenze di introdurre nuove forme di tassazione e nuove regole di contrasto all'evasione ed elusione fiscale internazionale.

Tuttavia, ad eccezione della *Diverted Profit Tax* britannica<sup>21</sup> – e forse dell'*Equalization Levy* dell'India –, esse presentano una serie di criticità: si tratta, per alcune, di normative antievasive e/o antielusive pensate *ad hoc* e ancora influenzate da quell'approccio “negativo” e di reazione tardiva alle pratiche *BEPS*; per altre, viceversa, nonostante il tentativo di porsi nella prospettiva di un intervento “generale” che guardi alle nuove manifestazioni di ricchezza, non garantiscono – ancora – vere e proprie ipotesi di tassazione sul reddito, configurandosi quali ipotesi di tassazione sul “consumo”.

Trattandosi di tassazioni sul “consumo”, di minuti di chiamata di messaggi di dati (vd. *Bit tax*), si collocano ancora al di fuori di una logica di effettiva imposizione reddituale.

### **3. La “Dichiarazione di Bari” del G7: verso una nuova *web tax* “globalizzata”?**

Partendo dall'esame delle singole iniziative legislative, si dovrà pensare a soluzioni che meglio si adattino alle nuove frontiere dell'economia digitale.

Per quando concerne l'ordinamento domestico, al termine del G7, tenutosi a Bari nella giornata del 13 maggio 2017, il ministro dell'Economia Pier Carlo Padoan ha sottolineato l'importanza di introdurre risposte al moltiplicarsi delle interconnessioni e alle peculiarità del nuovo contesto economico. Al centro della discussione vi è l'idea che all'economia digitale vada associata una dimensione fiscale, che risponda alle domande: come si tassa l'economia digitale e quali sono le implicazioni per i sistemi di tassazione in senso lato.

---

<sup>21</sup> Che rappresenta un'imposta sui redditi, seppur a fronte di un accertamento induttivo da parte degli Uffici per quelli che si considerano sottratti alla tassazione dell'ordinamento britannico.

Stabilire un dialogo con le aziende del *web* diviene elemento fondamentale in termini di recupero del gettito fiscale e, nel contrasto alle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva, soluzioni in materia di una futura *web tax* possono essere più efficaci se condivise: nella prospettiva di un ripensamento ad una nuova *web tax*, sarà necessario tenere in considerazione come sia difficile avere principi generali, ma come, allo stesso tempo, sia molto difficile predisporre azioni esclusivamente a livello nazionale.

La questione presenta alcune criticità, non solo per la difficoltà di coinvolgere e coordinare più Paesi, ma anche per le peculiarità della nuova economia: nell'ambito della *digital economy* si incontrano aziende con profonde differenze l'una dall'altra, che richiedono un'approfondita analisi del problema settore per settore.

Scegliere un tipo di tassazione "tradizionale" non permetterebbe di rispondere alle peculiarità dell'economia digitale, così come, la scelta di un tipo di tassazione che guardi alle nuove manifestazioni di ricchezza e di capacità contributiva non è automatica, non potendo introdurre un'imposta sui "consumi"<sup>22</sup> o con caratteristiche simili all'Iva.

L'ipotesi di una nuova *web tax* internazionale rappresenterebbe lo strumento con cui far rientrare le grandi multinazionali dell'economia digitale all'interno della tassazione del fisco in un'ottica di equità redistributiva.

Nella suddetta riunione tenutasi a Bari nelle giornate del 12 e 13 maggio scorso, le azioni elaborate in materia di imposizione sono confluite nel documento programmatico "la Dichiarazione di Bari".

Al punto 16 del documento, dedicato al tema fiscale, si legge come l'impegno sia rivolto allo sviluppo di un "*globally fair and modern tax systems*"<sup>23</sup>, quindi, di un sistema che garantisca

---

<sup>22</sup> Si guardi alle iniziative di alcuni Stati esaminate nel paragrafo precedente.

<sup>23</sup> Si veda il punto 16 della c.d. Dichiarazione di Bari: Communiqué, G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting, Bari 12-13 May, 2017.

un livello di tassazione equa, in perfetta linea con le misure previste dal pacchetto BEPS nell'ambito del *framework* G20/OCSE.

Le suesposte previsioni dovevano costituire la base dei lavori del G7 tenutosi a Taormina nelle giornate del 25 e 26 maggio 2017.

Il tema della digitalizzazione dell'economia, e le sue implicazioni in materia di sicurezza e fisco, era stato collocato al centro del tavolo di lavoro del Vertice.

Tuttavia, la proposta di una *web tax* – di cui alla suddetta “Dichiarazione di Bari” – non si riscontra nel comunicato ufficiale dell'ultimo incontro: a dimostrazione delle difficoltà e delle resistenze, soprattutto da parte degli USA.

In vista della riunione del G7 di Taormina, e sulla scia degli obiettivi di cui sopra, il Parlamento Italiano ha recentemente approvato una *voluntary disclosure*, al fine di far rientrare nell'applicazione della tassazione dell'ordinamento domestico i redditi realizzati in Italia dalle multinazionali, invitando a versare quanto dovuto attraverso uno sconto delle sanzioni amministrative e un'esclusione di quelle penali. Si tratta di un intervento legislativo che segue la linea dei recenti accordi tra l'Agenzia delle Entrate e i colossi Apple e Google.

Ad oggi, si dovrà forse seguire una linea che possa condurre verso una nuova proposta di *web tax* “globalizzata”.

L'implementazione di misure fiscali volte a prevenire le pratiche di erosione della base imponibile e di trasferimento dei profitti, è stata nuovamente oggetto di discussione il 7 giugno 2017.

In tale occasione è stata siglata, o è stata espressa la volontà di siglare in futuro, la Convenzione multilaterale per l'attuazione di misure volte a prevenire le cc.dd. *BEPS concern*, per la trasposizione nei trattati bilaterali esistenti di azioni comuni in materia fiscale, in applicazione delle linee guida previste dal pacchetto BEPS nell'ambito del *framework* OCSE/G20.

La firma, e l'impegno alla firma, di questa Convenzione potrà rappresentare il punto di partenza di un percorso volto a

configurare azioni condivise e coordinate, attuare le misure del *final report* BEPS e le soluzioni dell'OCSE/G20.

Nella volontà di dare corpo alle linee guida prospettate dal progetto OCSE/G20 e dai lavori dell'Unione Europea, ogni iniziativa dovrà essere coordinata con quelle degli altri Paesi, così come, inquadrata nella più ampia cornice internazionale ed europea.

Qualunque sia la strada legislativa percorsa, e ancora da percorrere, – verso l'adattamento o l'innovazione dei sistemi impositivi – questa dovrà essere collocata all'interno di una cornice di interventi strategici più ampia, che garantisca il raggiungimento di una tassazione equa, maggiore trasparenza, un equo esercizio della sovranità fiscale e un sistema di tassazione che assicuri che la stessa avvenga nel luogo dove i valori e i profitti risultano effettivamente generati.

Focalizzando l'attenzione sulle peculiarità del nuovo mondo economico digitalizzato, si può pensare ad un sistema di "estrazione" dei valori prodotti dando rilevanza agli *intangibles* e alla mobilità e immaterialità che caratterizzano la nuova economia.

Questa è la strada che potrebbe condurre verso l'effettiva identificazione di nuove forme di tassazione, pensate specificatamente per l'economia digitale e che muovono su piani diversi da quelli tradizionali, conformemente alle linee guida del progetto BEPS e alle indicazioni della "Dichiarazione di Bari": tra i tributi innovativi, che non colpiscono un indice di capacità contributiva tradizionale, ma gravano sulla trasmissione dei dati, si ricorda la *Bit tax*, ideata da Arthur Cordell nel 1995 e riproposta anche dall'OCSE nel *final report*.

L'ipotesi di una futura *web tax* – in particolare di una *web tax* "globalizzata" – potrebbe dare rilevanza alle nuove manifestazioni di capacità contributiva, o a quel reddito "senza Stato" che possa divenire presupposto di un nuovo tributo, indipendentemente dal suo formale radicamento nel territorio e dalla sua imputabilità ad un soggetto passivo.

Appare evidente come qualsivoglia nuova forma di imposizione, presupponga scelte di carattere condiviso<sup>24</sup>: una soluzione condivisa e partecipata può garantire la congruenza tra la natura del problema e quella della relativa soluzione, con l'efficienza della seconda.

Un dialogo a livello internazionale, nell'ottica di ricerca di principi "armonizzati" (o comunque condivisi), può garantire un modo per preservare la sovranità fiscale degli Stati e assicurare la corretta ripartizione tra essi del gettito derivante dal commercio elettronico, evitando i rischi della doppia imposizione.

Problemi globali richiedono risposte globali, o almeno parzialmente condivise, che assicurino un'equa ripartizione della sovranità nazionale, la possibilità di salvaguardare l'esercizio della stessa e un sistema di tassazione effettivo.

Guardando alle possibili prospettive future, alcuni input positivi derivano dalla Direttiva in materia di *Common Consolidate Corporate Tax Base*<sup>25</sup>, ossia relativamente alla determinazione di regole condivise per il calcolo delle basi imponibili e di meccanismi di configurazione di una base imponibile unica per le imprese operanti a livello multinazionale, successivamente ripartita sulla base di un insieme di presupposti.

Vero è che l'implementazione e una precisa definizione delle suddette misure appare ancora lontana, tuttavia, vi sono molti elementi positivi che il legislatore dovrebbe tenere in considerazione.

La proposta contenuta nella Direttiva in materia di *CCCTB*, invero, sembra garantire una corretta valorizzazione della natura e delle modalità con cui vengono svolte le operazioni a livello multinazionale, con particolare riguardo all'ambito

---

<sup>24</sup> A. URICCHIO, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta Bit tax. Prospettive di riforma della fiscalità di internet*, in *Dir. inf.*, 2005, p. 753. C. ROSSELLO, *La governance di internet tra diritto statale, autodisciplina, soft law e lex mercatoria*, in *Dir. comm. int.*, 1, 2006, p. 46.

<sup>25</sup> Si rinvia alle considerazioni di C. RICCI, *La tassazione consolidata nell'Ires*, Giappichelli Editore, Torino, 2015, 417 ss.

dell'economia digitale, introducendo un sistema (o almeno un'idea) di tassazione nel luogo ove i valori risultano effettivamente prodotti.

Tale misura, inoltre, valorizza nuove forme di tassazione: guardando, infatti, ai criteri di ripartizione della base imponibile unica, emergono aspetti quali la "mera presenza", l'importanza di un nesso economico – non più fisico e territoriale –, la valorizzazione di elementi come l'organizzazione imprenditoriale e le iniziative produttive, in termini di criteri di assoggettamento e ripartizione della base imponibile unica alla potestà dei singoli Stati interessati.

Pare, in tal senso, aprire le porte verso nuove forme di tassazione, e verso una valorizzazione delle nuove ricchezze, cui dovrebbero ispirarsi tutti gli interventi legislativi futuri.

È necessario considerare che qualsivoglia futura iniziativa legislativa dovrà garantire un equilibrio tra l'esigenza di una costruzione giuridica comune e la competenza spettante ai singoli Stati in una materia, quella tributaria, da sempre intesa quale emblema della sovranità nazionale.