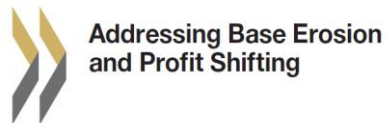


Fiscalità internazionale e digitalizzazione dell'economia

20 settembre 2019

Dott.ssa Monica Zafferani



Addressing Base Erosion
and Profit Shifting



**12 Febbraio 2013
l'OCSE pubblica il
report "Addressing
Base Erosion and
Profit Shifting"**



Base Erosion and Profit Shifting: aggressive tax planning



Action Plan contro BEPS: il 5 ottobre 2015 l'OCSE pubblica le relazioni finali

Sostanza

Action 6: il contrasto al fenomeno del «treaty shopping»
Action 7: la ridefinizione della nozione di stabile organizzazione
Action 8, 9, 10: il transfer pricing

Coerenza

Action 2: la neutralizzazione degli effetti degli strumenti finanziari ibridi
Action 3: la normativa CFC
Action 4: la deducibilità degli interessi passivi
Action 5: la gestione delle pratiche finalizzate ad una concorrenza fiscale non dannosa

Trasparenza

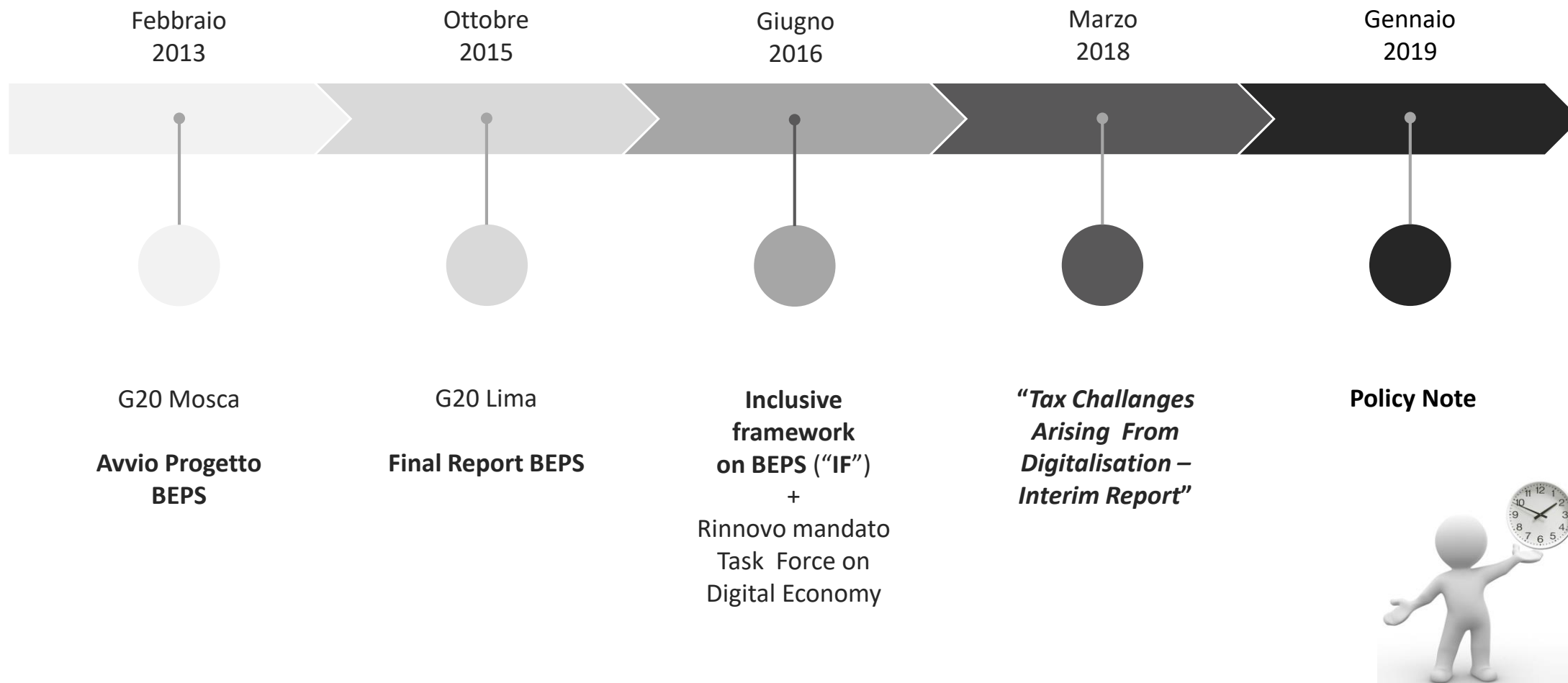
Action 11: il monitoraggio delle azioni intraprese dai vari Stati
Action 12: le regole di disclosure dei gruppi multinazionali
Action 13: gli obblighi di documentazione del transfer pricing
Action 14: i mezzi di risoluzione delle controversie internazionali

Economia digitale

Action 1: la tassazione dell'economia digitale



L'interim report del 2018 tra rischi BEPS e revisione sistemica



L'interim report del 2018 tra rischi BEPS e revisione sistemica

L'interim Report individua tre distinti processi di creazione del valore (*value chain, value network e value shop*) e, appurata l'evoluzione dell'attività d'impresa, evidenzia le **caratteristiche comuni ai modelli di business digitali**:

- **crescita transnazionale senza massa**: agevole dislocazione delle fasi produttive in una molteplicità di giurisdizioni, raggiungimento di un enorme numero di clienti/utenti, assenza di consistenze fisico-infrastrutturali nei diversi territori (o con presenze ridotte e irrilevanti ai fini fiscali);
- **affidamento sui beni immateriali**: crescente importanza degli investimenti nella proprietà intellettuale (algoritmi, software per il funzionamento delle piattaforme digitali, ...), prodotta internamente o acquisita da soggetti terzi;
- **dati, partecipazione degli utenti e sinergie con la proprietà intellettuale**: il beneficio economico dei dati tende a crescere con la quantità e la varietà di informazioni raccolte (soprattutto in relazione al singolo utente/consumatore). Al tempo stesso, non è però riscontrabile una correlazione diretta tra il livello di partecipazione, più o meno attiva, degli utenti al business digitale ed il grado di digitalizzazione di quest'ultimo.

Le diverse posizioni emerse tra i Paesi dell'IF

I Paesi dell'IF sono concordi nel ritenere i **dati e la partecipazione degli utenti tratti caratterizzanti dei processi di digitalizzazione**. Tuttavia si sono create **due posizioni** sull' effettivo ruolo e peso che tali elementi rivestirebbero nei processi di creazione del valore:

- 1) alcuni Paesi sostengono che i dati e la “**partecipazione attiva**” degli **utenti** (es., la scrittura di una recensione, il caricamento di una fotografia) possano effettivamente **generare valore** - instaurando il clima di fiducia e la crescita reputazionale necessaria ai *brand* del digitale per acquisire rilevanza e valore nel mercato - nella giurisdizione ove gli utenti si trovano, anche se la piattaforma è gestita e i servizi sono forniti da remoto e in assenza di infrastrutture locali. **Per tali Paesi, la partecipazione degli utenti e lo sfruttamento dei dati da generati costituirebbero un rapporto nuovo e sostanzialmente diverso dal mero consumo di un servizio digitale;**
- 2) altri Stati considerano la partecipazione degli utenti quale **rapporto di interscambio: fornendo i propri dati (consapevolmente o meno), gli utenti offrirebbero una compensazione di natura non monetaria a fronte di servizi erogati “gratuitamente” dalle imprese del digitale** (es. raccolta dei dati degli utenti al consumo di servizi di ricerca, *hosting* di contenuti digitali, di e-mail, di messaggistica istantanea, ecc). Detti Paesi evidenziano le **difficoltà insite nella cattura di un simile fenomeno sul piano fiscale** in applicazione delle regole vigenti, es. nelle logiche dell'*arm's lenght principle*, considerata l'assenza di una transazione finanziaria e di un prezzo di trasferimento.

Le criticità sollevate nell'Interim Report

L'Action 1 aveva concluso che la digitalizzazione **non** sollevasse specifiche problematiche BEPS, ma contribuisse ad esacerbare quelle riscontrate per la generalità delle imprese, oltre a creare “sfide più ampie”. Era stata ritenuta sufficiente un'implementazione del pacchetto anti-BEPS del 2015 per arginare buona parte delle distorsioni fiscali rilevate anche per le imprese più digitalizzate.

Tuttavia, l'impatto del pacchetto anti-BEPS è apparso limitato in relazione alle sfide più ampie poste dal digitale alla fiscalità: nel capitolo 5 dell'Interim Report si osserva come **l'espansione del fenomeno della crescita transnazionale senza massa possa condizionare la distribuzione dei diritti impositivi tra Stati, riducendo il numero di luoghi in cui i profitti di una multinazionale vengono tassati.**

Per gli *intangibile* i timori riguardano la mobilità e la difficile individuazione di chiare connessioni tra i profitti ad essi attribuiti ed il concreto svolgimento di attività economica -> criticità inerenti all'identificazione della proprietà e alla localizzazione di alcune categorie di immateriali largamente impiegati dalle imprese digitali).

Viene fatto cenno alla facoltà delle multinazionali di continuare a compiere dislocazioni strumentali di profitti tramite entità che, non svolgendo funzioni rilevanti in relazione agli asset immateriali (di maggior valore - cd. funzioni DEMPE) non percepiscono remunerazioni significative.

Le criticità sollevate nell'Interim Report

Sul **ruolo degli utenti** è stata ricordata la necessità di ricomporre le due posizioni generatesi, sia per la loro possibile rilevanza nei processi di creazione del valore, sia per il loro peso nella definizione del nesso territoriale imponibile. I membri dell'IF hanno manifestato posizioni discordanti, divisibili in tre gruppi.

Gruppo I - Per alcuni il disallineamento tra i luoghi in cui viene generato il valore ed quelli in cui sono tassati i profitti delle imprese digitalizzate **non** deriva tanto da fenomeni **elusivi**, ma da **peculiarità nell'interazione utente-impresa** non adeguatamente considerate dal sistema fiscale attuale. Per essi il problema è limitato a pochi modelli di business altamente digitalizzati, e si sono detti favorevoli a interventi circoscritti, evitando revisioni strutturali dei principi vigenti.

Gruppo II – Altri Paesi hanno sostenuto che i processi di digitalizzazione sono corresponsabili di una crisi irreversibile dei tradizionali paradigmi della fiscalità internazionale, giacché l'evoluzione tecnologica ed economica permetterebbe a tutte le imprese di operare in altre giurisdizioni allocandovi una quota contenuta dei profitti globali, o evitando del tutto la creazione di legami fiscali. Peraltro, non tutti detti Paesi condividono l'idea che i dati e la partecipazione degli utenti contribuiscano a creare valore nelle giurisdizioni in cui gli utenti si trovano.

Gruppo III – Altri ancora hanno espresso fiducia nel sistema fiscale vigente, e sottolineano come il progetto BEPS, correttamente e diffusamente applicato, fornirebbe una risposta sufficiente alla sfide della digitalizzazione. Anche all'interno di questo gruppo sono emerse spaccature sulla rilevanza del ruolo degli utenti nella creazione del valore.



Nuove proposte per affrontare le sfide della digitalizzazione: la Policy Note

Da questo variegato spettro di posizioni, l'OCSE ha distillato un consenso maggioritario per l'esplorazione di soluzioni di compromesso atte a ridefinire i principi del nesso (*nexus*) e quelli che sovrintendono l'allocazione dei profitti (*profit allocation*), fermo restando il raggiungimento di una soluzione definitiva entro il 2020, con una nuova tappa intermedia nel 2019.

Il 23 gennaio 2019 l'OCSE ha pubblicato una *Policy Note* in cui i Paesi partecipanti all'*Inclusive Framework* hanno esplicitato la volontà di vagliare nuove proposte in materia di fiscalità digitale.

Pochi giorni dopo la pubblicazione della nota è stata avviata una consultazione pubblica degli *stakeholders*, accompagnata dalla diffusione di un **discussion document con cui sono state illustrate, in sintesi, le nuove iniziative**.

Le **nuove proposte** al vaglio dell'IF sono state suddivise in **due pilastri**.

- I) Il primo relativo alle **modifiche della regola del nesso** e **dell'allocazione dei profitti** delle imprese;
- II) il secondo pilastro, invece, **affidente alle questioni BEPS** rimaste irrisolte.

Il primo pilastro

Nell'ambito del primo pilastro sono state avanzate tre distinte proposte, aventi ad oggetto modifiche alla regola del nesso e alle modalità di allocazione dei profitti, nonché l'ampliamento della potestà impositiva delle giurisdizioni.

1) La prima proposta sulla partecipazione degli utenti (*user participation proposal*)

Per essa il coinvolgimento continuo e attivo degli utenti, generalmente sollecitato dalle imprese, sarebbe centrale per:

- le **piattaforme di social media**, popolate dai contenuti generati dagli utenti, la cui qualità e quantità è determinante per la capacità di produrre ricavi (siano essi ottenuti dagli utenti stessi o da terzi inserzionisti di pubblicità mirata);
- i **motori di ricerca**, che, similmente ai *social media*, usano i contenuti direttamente o indirettamente forniti dagli utenti (siti web, dati di navigazione, ...), anche al fine di migliorare le *performance* del proprio servizio a vantaggio degli altri utenti e/o per generare ricavi pubblicitari;
- **marketplace online**, il cui successo è legato all'ampiezza della rete degli utenti, alla varietà dei beni e servizi da questi offerti sulla piattaforma e agli altri compiti che gli stessi utenti svolgono nel regolare gli scambi (es., certificando l'affidabilità dei beni e dei servizi mediante recensioni).

Da un punto di vista applicativo, è stato proposto che **il calcolo dell'imponibile da attribuire alla giurisdizione degli utenti avvenga con metodi di ripartizione dell'utile residuale o non routinario** (*non routine or residual profit split*).

Il primo pilastro

2) La seconda proposta sui marketing intangibles

La seconda proposta fa leva sul concetto di “*marketing intangible*” (MI) ovvero gli immateriali che contribuiscono alle attività di marketing e di vendita delle imprese (quali, a seconda del contesto, i marchi ed i nomi commerciali, le **liste-clienti, le relazioni con la clientela e la disponibilità di informazioni sul mercato e sulla clientela**). Per essi la proposta individua un collegamento funzionale con le giurisdizioni del mercato, sulla base di due considerazioni:

1. i nomi e i marchi commerciali avrebbero un valore che scaturisce da una predisposizione positiva che si crea nella mente dei clienti/utenti e dunque nel mercato in cui questi si trovano;
2. gli altri MI sarebbero in essenza il prodotto di interventi attivi dell'impresa nel mercato, espressamente rivolti ai clienti/utenti che vi si trovano.

La proposta suggerisce di modificare sia le regole convenzionali sia la disciplina TP, per riconoscere maggiori diritti impositivi agli Stati sui profitti non routinari attribuibili ai MI e sull'assunzione dei relativi rischi.

Tratto fondamentale della proposta sui MI è che la stessa è rivolta alla generalità delle imprese e non ai soli modelli di business maggiormente interessati dalla digitalizzazione.

Il primo pilastro

3) La terza proposta sulla “Presenza Economica Significativa”- PES

La terza proposta richiama il concetto di Presenza Economica Significativa (PES), già diffusamente esplorato nella cornice dell'Action 1.

La PES porterebbe all'individuazione di una presenza fiscalmente rilevante in una giurisdizione sulla scorta dell'intenzionalità e della persistenza dell'interazione economica tra l'impresa non residente e la giurisdizione stessa.

Detta interazione verrebbe valutata sulla base di una combinazione di **fattori**, sia **di natura economico-quantitativa** (volume di **ricavi** conseguito localmente), sia **tecnologico-fattuale** (esistenza di una **base-utenti**, mantenimento da parte dell'impresa di un **sito web in lingua locale**, di **sistemi di fatturazione e pagamento specifici per il mercato locale**, ecc.).

Il secondo pilastro

Al fine di rimediare ai limiti del progetto BEPS, è stata una **proposta globale anti- erosione (*Global anti-base erosion proposal – GLOBE*)** che, secondo i suoi promotori, produrrebbe un rafforzamento della sovranità fiscale, lasciando ciascun Paese libero di determinare il proprio livello di prelievo e permettendo, al contempo, agli altri Stati, di esercitare una forma di potestà impositiva “secondaria” o “sostitutiva” qualora i profitti non vengano tassati, o lo siano al di sotto di una soglia minima internazionalmente concordata. La GLOBE, che verrebbe applicata trasversalmente e indipendentemente dal grado di digitalizzazione delle imprese, si compone di due elementi distinti e complementari:

- ***una regola di inclusione (income inclusion rule)***, per la quale il reddito di un’entità estera (*branch o subsidiary*) può essere tassato se sottoposto, nell’altra giurisdizione, a *effective tax rate – ETR* particolarmente basso;
- ***una regola per la tassazione dei pagamenti che provocano erosione (tax on base eroding payments)***, che consenta il disconoscimento di deduzioni o benefici convenzionali su alcune tipologie di pagamenti, nel caso in cui la relativa componente reddituale non risulti assoggettata a un adeguato ETR nella giurisdizione del percipiente.

Tali regole dovrebbero essere introdotte modificando le convenzioni contro le doppie imposizioni e gli ordinamenti fiscali interni, anche al fine di minimizzare l’elevato rischio di controversie attribuibile all’iniziativa.

WEB TAX ITALIANA (ISD)

Interventi immediati – prospettiva europea

Obiettivi: adeguamento strutturale della **fiscalità diretta e lotta alle sperequazioni nel trattamento tributario delle imprese**, in funzione del grado di evoluzione del modello di business adottato.



21 marzo 2018: **proposta di direttiva per l'introduzione di un'imposta comune sui ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali (COM (2018) 148 final)**



La proposta comunitaria per una soluzione provvisoria **non ha trovato il supporto unanime dei Paesi membri dell'UE.**



Il Consiglio dell'UE ha **riformulato l'iniziativa**, suggerendo l'introduzione di uno strumento di tassazione, di portata più limitata, volto a colpire i soli ricavi derivanti dalla pubblicità digitale (Imposta sulla Pubblicità Digitale – IPD).



Anche questa versione più “snella” della proposta, discussa al consiglio ECOFIN del 12 marzo 2019, **non ha però incontrato il necessario supporto.**



Interventi immediati – la scelta italiana

L'Italia ha deciso di muoversi autonomamente, introducendo la c.d. **imposta sui servizi digitali (ISD)** con la Legge di Bilancio 2019, che ripropone in maniera simile (seppur con alcune omissioni) la proposta di direttiva (COM(2018) 148 final) prima della sua riformulazione. Ad oggi, il percorso di attuazione dell'ISD (che **non ha ancora visto l'emanazione del decreto interministeriale attuativo**) **sembrerebbe vivere una fase di stallo, sulla quale pare abbiano inciso anche i molteplici dubbi sollevati in relazione al dettato normativo e ai suoi possibili impatti economici.**

Ambito soggettivo

Soggetti passivi dell'ISD sono gli esercenti attività d'impresa che, **singolarmente o a livello di gruppo, rispettino congiuntamente, in un anno solare**, i seguenti **due requisiti dimensionali**:

- **un ammontare di ricavi, ovunque realizzati, non inferiore a 750 milioni di euro;**
- **un ammontare di ricavi realizzati in Italia, da servizi digitali imponibili, non inferiore a 5,5 milioni.**

La scelta della prima soglia, che appare mutuata dall'art. 4 della proposta di direttiva europea, è stata motivata con ***l'esigenza di limitare “l'applicazione dell'imposta alle imprese di determinate dimensioni, che sono quelle che detengono posizioni di mercato consolidate grazie alle quali beneficiano maggiormente degli effetti di rete e sfruttano i megadati, fondando quindi i loro modelli imprenditoriali sulla partecipazione degli utenti”.***

La seconda soglia, invece, dovrebbe limitare l'applicazione dell'imposta ai casi in cui vi sia **“un'impronta digitale significativa”** del fornitore in Italia.

Interventi immediati – la scelta italiana

Ambito oggettivo

L'imposta si applica ai **ricavi derivanti da:**

- a) veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia (viene colpito il ricavo dell'interfaccia che dipende e non di rado è commisurato al valore scambiato tra gli utenti e non anche quest'ultimo, per il quale resterebbero ferme le ordinarie regole di tassazione);
- b) messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi (viene colpito un ricavo generalmente vincolato alla sola adesione alla piattaforma e di norma svincolato dalle successive azioni degli utenti);
- c) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale (categoria controversa: si pensi, ad es., all'utilizzo dei megadati nei processi di training delle intelligenze artificiali).

È bene chiarire che **l'ISD, nella sua forma attuale**, non **colpirebbe** la raccolta di dati in sé, o il loro utilizzo per finalità interne alla medesima impresa (o gruppo), bensì **la sola trasmissione a terzi e a titolo oneroso**.

Le transazioni rilevanti risulterebbero solo quelle relative a dati generati dagli utenti tramite interfacce digitali.

Interventi immediati – la scelta italiana

Territorialità e profili temporali

I ricavi si considerano assoggettati a tassazione in Italia se l'utente del servizio imponibile è materialmente localizzato in Italia in un determinato FY (anno solare). Non è però chiarito come la localizzazione avvenga in concreto (v. proposta di direttiva UE - **indirizzo IP** o, se più accurato, **altro metodo di geolocalizzazione**).

L'ISD regola la localizzazione in Italia e la competenza temporale con tre approcci, uno per ogni tipologia di ricavo:

1) Pubblicità su interfacce digitali -> **luogo in cui si trovano gli utenti che visualizzano la pubblicità** (luogo e FY stabiliti in funzione del territorio e del momento in cui l'utente accede all'interfaccia ove la pubblicità è collocata).

2) Messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale:

- a) per le **interfacce finalizzate ad agevolare le cessioni di beni o le prestazioni di servizi tra gli utenti**, la localizzazione degli utenti verrebbe stabilita in base al **luogo (e momento) in cui questi accedono all'interfaccia per concludervi un'operazione**. Non è però chiaro se venga in rilievo il mero accesso all'interfaccia (dall'Italia) o se sia rilevante anche la conclusione dell'operazione (eventi spesso non coincidenti);
- b) per le **interfacce digitali che mettono in contatto gli utenti, ma non facilitano le cessioni di beni o prestazioni di servizi tra loro**, è indicato come rilevante il **luogo in cui l'utente crea un account che gli consenta l'accesso**.

3) Cessione a terzi di dati utente: localizzazione in Italia del dispositivo utilizzato per accedere alle interfacce su cui i dati sono generati

Interventi immediati – la scelta italiana

Aspetti applicativi

L'aliquota d'imposta è stata fissata in misura pari al 3%, applicabile all'ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo, al lordo dei costi e al netto dell'IVA e di altre imposte indirette.

Il versamento è dovuto entro il mese successivo a ciascun trimestre e alla presentazione della dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili prestati entro quattro mesi dalla chiusura del periodo d'imposta.

I soggetti non residenti, privi di S.O. in Italia e non identificati ai fini IVA, qualora integrino i requisiti soggettivi dell'ISD, sono tenuti a richiedere all'Agenzia delle Entrate un numero identificativo ai fini dell'imposta, con modalità che saranno stabilite con un futuro provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.