

Interventi antielusione e imprese digitali: le misure nella recente “Manovrina”

L’elusione fiscale aggressiva delle grandi multinazionali del *web* e la concorrenza fiscale “dannosa” tra i vari sistemi tributari nazionali stanno contribuendo a spostare la base imponibile di queste imprese nei paesi a fiscalità privilegiata determinando un problema politico assai sentito in Europa per la ripartizione del gettito tra i diversi paesi.

Il DL 24 aprile 2017, n. 50 (cosiddetta “manovrina”) ha introdotto all’art. 1 bis una procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata per la regolarizzazione fiscale di società non residenti che appartengono a gruppi multinazionali che operano in Italia ma che non hanno ancora istituito una stabile organizzazione.

In base ai principi di tassazione internazionale, per le imprese non residenti, la presenza di una stabile organizzazione costituisce il presupposto essenziale, nell’ambito della imposizione diretta, per l’applicazione del criterio di tassazione alla fonte ai redditi prodotti in Italia. Nei settori tradizionali dell’economia la presenza fisica sul territorio costituisce un elemento importante per l’attività operativa e, in un regime di concorrenza fiscale, le imprese multinazionali minimizzano il loro onere fiscale prevalentemente con pratiche elusive di *profit shifting*. Con l’espansione della economia digitale e la dematerializzazione dell’attività economica, le infrastrutture e la produzione possono essere anche a notevole distanza dai mercati di riferimento. Nei paesi di destinazione delle vendite di beni e servizi digitali, prevalentemente importatori, la tassazione dei redditi prodotti sulla base del principio della fonte può essere completamente elusa per l’assenza di una stabile organizzazione nel paese. In questo contesto, la pianificazione fiscale delle imprese è diventata sempre più sofisticata, con conseguenze sempre più importanti sulla capacità di gettito dei

paesi, come l'Italia, con spesa pubblica e livelli di imposizione più elevati¹. Un caso esemplare di queste pratiche è rappresentato da Google e da Facebook nel settore della raccolta pubblicitaria *online*. Con riferimento al mercato europeo, i loro ricavi di gruppo sono concentrati in Irlanda: il ricavo dichiarato e tassato in Italia non supera lo 0,3 per cento per Google e lo 0,1 per Facebook dei rispettivi totali contro un ricavo che corrisponde a transazioni localizzate in Italia stimate pari a circa il 2,4 per cento per Google, e al 2,8 per cento per Facebook, con conseguente significativa perdita di gettito per il sistema tributario nazionale².

Come soluzione a questi problemi, a livello teorico e nel dibattito internazionale, sono state identificate tre modalità di tassazione per le imprese digitali: a) un'imposta sul reddito, anche in assenza di una stabile organizzazione secondo la legislazione vigente; b) una ritenuta alla fonte sui ricavi delle transazioni digitali; c) un'imposta specifica sul consumo di beni digitali. A livello internazionale, soluzioni di tipo cooperativo e di coordinamento sono preferibili per garantire efficienza ed equità di gettito, ma sarebbero subordinate alla tutela dell'autonomia impositiva e della concorrenza e condizionate dai tempi (lunghi) della consultazione e della decisione dei vari paesi con caratteristiche economiche e obiettivi di politica tributaria differenziati. D'altra parte, l'esperienza concreta dei singoli paesi, evidenzia un approccio parziale e insufficiente con soluzioni che nella maggior parte dei casi sono rimaste a livello di sola proposta o abrogate dopo breve tempo.

Nelle more di un intervento più strutturale, la nuova procedura introdotta dal DL 50/2017 ha l'obiettivo, come ricordato, di incentivare l'emersione in Italia delle società non residenti che appartengono a gruppi multinazionali e che ancora non hanno una stabile organizzazione in Italia. Si tratta di una sorta di sanatoria preventiva e volontaria, con una regolarizzazione agevolata delle posizioni fiscali pregresse e la garanzia di un trattamento fiscale basato sull'accordo e la collaborazione tra impresa e Amministrazione per gli anni futuri, con l'ammissione dell'impresa al regime di adempimento collaborativo introdotto nel 2015 (e regolato dal D.Lgs. 128/2015 e dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2016).

In sintesi, si può osservare che la misura è un tentativo di reagire alle pratiche più aggressive di concorrenza fiscale di altri paesi per salvaguardare livelli minimi di gettito. Rimane tuttavia la necessità di valutare quale sia il *trade-off* tra l'efficacia di reale attrazione di basi imponibili, per lo più di breve periodo, di queste misure *ad hoc*, e la coerenza con i principi generali del sistema tributario nel suo complesso.

La procedura si articola in due passaggi. In una prima fase, i soggetti interessati, che devono aver realizzato ricavi consolidati superiori a 1 miliardo di euro e cessione di beni

¹ In generale, l'economia digitale pone problematiche significative per i regimi di tassazione nazionali con riferimento 1) alla qualificazione dei valori da tassare, 2) alla loro collocazione geografica e 3) alle modalità effettive di prelievo.

² Si veda UPB "Audizione informale sul DDL n. 2526 recante Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale", 15 marzo 2017.

e prestazioni di servizi in Italia per un ammontare superiore a 50 milioni in almeno uno dei tre anni precedenti, possono richiedere all’Agenzia delle entrate una valutazione della sussistenza dei requisiti che configurano la stabile organizzazione³⁴. L’Agenzia delle entrate, una volta accertata la sussistenza, invia un invito per la definizione, in contraddittorio, dei debiti tributari per i periodi d’imposta per i quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni. Nel calcolo degli importi dovuti, le sanzioni amministrative (corrispondenti a quelle ridotte previste nell’accertamento con adesione e non a quelle ordinarie), sono dimezzate. Inoltre, si dispone la non punibilità del reato di omessa dichiarazione.

Nella seconda fase, una volta che è stata constatata l’esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e che sono stati estinti i debiti tributari, le imprese possono accedere al regime agevolato dell’adempimento collaborativo a prescindere dall’ammontare del volume d’affari o dei ricavi della stabile organizzazione⁵.

L’istituto dell’adempimento collaborativo è stato introdotto con l’obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia, con una interlocuzione costante e preventiva su base volontaria, tra Amministrazione e contribuente e quindi aumentare il livello di certezza sulle questioni fiscali. Si prevede quindi un trattamento agevolato che include: 1) l’anticipazione della fase di controllo, con la valutazione concordata delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali; 2) una procedura abbreviata di interpello preventivo nell’ambito della quale l’Agenzia delle entrate si impegna a rispondere ai quesiti delle imprese entro quarantacinque giorni dal ricevimento dell’istanza o della eventuale documentazione integrativa richiesta; 3) l’applicazione di sanzioni ridotte, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell’accertamento, per i rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, laddove l’Agenzia delle entrate non condivida la posizione dell’impresa; 4) l’esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette e indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime.

L’analisi della nuova norma solleva alcuni elementi di valutazione.

³ Si ricorda che l’articolo 162 del TUIR stabilisce che l’espressione “stabile organizzazione” designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l’impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato. L’espressione comprende, in particolare, una sede di direzione, una succursale, un ufficio. Costituisce una stabile organizzazione dell’impresa il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell’impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.

⁴ Il comma 12 della norma fa salva la facoltà di richiedere all’Amministrazione finanziaria la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ai sensi della lettera c) del comma 1 dell’articolo 31-ter del D.P.R. 600/1973 (in tema di accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, c.d. *ruling internazionale*). Si ricorda che l’articolo 1, del D.Lgs. 147/2015 ha previsto una complessiva revisione della disciplina concernente gli accordi tra imprese aventi attività estera e Amministrazione finanziaria, con l’introduzione di una nuova procedura che è stata ricondotta nell’alveo della disciplina generale dell’accertamento, di cui al D.P.R. 600/1973.

⁵ La procedura introdotta con la norma in esame, con la emersione della stabile organizzazione, permette di ampliare la platea dei soggetti ammessi all’adempimento collaborativo. Il regime è già riservato a soggetti residenti e non residenti (con stabile organizzazione in Italia) che realizzano un volume di affari o di ricavi non inferiore a 10 miliardi di euro. Il limite si abbassa a 1 miliardo di euro per le imprese che hanno presentato istanza di adesione al Progetto pilota sul Regime di Adempimento Collaborativo. Non sono invece previste limitazioni per le imprese che hanno presentato istanza di interpello sui nuovi investimenti (art. 2 del D.Lgs. 147/2015). Per i soggetti non residenti è tuttavia necessario avere in Italia una stabile organizzazione o una società collegata o controllata.

1) La scelta del legislatore sembra confermare la oggettiva difficoltà dei singoli paesi, in assenza di un coordinamento internazionale, di risolvere le complesse questioni tributarie legate alla diffusione dell'economia digitale. La norma è stata presentata come una imposizione sulle imprese digitali (*web tax*) ma in realtà si configura come un più generale strumento antielusione e antiabuso indirizzato alle imprese multinazionali, senza discriminare tra imprese digitali e non digitali. Nella sostanza la nuova norma non introduce una specifica imposta, ma una soluzione su base volontaria di adesione delle imprese multinazionali al sistema fiscale italiano, attraverso una localizzazione palese della loro attività economica e la costituzione di una stabile organizzazione come presupposto per la loro tassazione alla fonte.

In generale, si tratta di un approccio differente rispetto alle proposte emerse in passato in Italia. Tra queste, la legge di stabilità per il 2014, aveva introdotto un divieto esplicito a imprese e professionisti di acquistare servizi pubblicitari *online* da aziende che non fossero munite di partita IVA italiana, ma la norma è stata sospesa e poi abrogata. Successivamente, sono stati diversi i tentativi in Italia di introdurre una tassazione dell'economia digitale del tipo sia di ritenuta alla fonte (nella legge di stabilità per il 2015 e nel DDL "Quintarelli e Sottanelli" nel 2015), sia di imposta specifica sul consumo⁶. Infine, si è anche ipotizzata la ridefinizione del concetto di stabile organizzazione introducendo la stabile organizzazione "virtuale", basata su una presenza continuativa di attività *online* riconducibile all'impresa non residente (DDL "Quintarelli e Sottanelli").

2) Nel caso della norma approvata, il legislatore ha preferito introdurre un incentivo all'adempimento fiscale volontario, legato quindi a una agevolazione, piuttosto che a una penalizzazione, come è invece il caso del DDL 2526 (cosiddetto "DDL Mucchetti") attualmente all'esame del Parlamento. Come strumento antiabuso, il "DDL Mucchetti" ha l'obiettivo di indirizzare la fase di accertamento dell'Amministrazione finanziaria. Il provvedimento introduce il concetto di "stabile organizzazione occulta" sulla base di alcune "soglie di permanenza" delle attività digitali svolte da un soggetto non residente⁷, identificate con la collaborazione degli intermediari finanziari. Anche in questo caso le imprese possono optare per la regolarizzazione della loro posizione fiscale (d'ufficio o attraverso l'istituto dell'interpello o dell'accordo preventivo per le imprese con attività internazionale – *tax ruling*) e rimanere quindi assoggettate alle imposte sul reddito ordinarie (pari complessivamente al 27,9 per cento), oppure sottoporsi a una ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 26 per cento sui loro ricavi realizzati e monitorati in Italia. In questo caso, l'incentivo per le imprese a regolarizzare la propria condizione di

⁶ La legge delega in materia fiscale (L. 23/2014) aveva previsto l'introduzione, in linea con le raccomandazioni degli organismi internazionali e con le eventuali decisioni in sede europea e tenendo conto delle esperienze internazionali, di sistemi di tassazione delle attività transnazionali, ivi comprese quelle connesse alla raccolta pubblicitaria, basati su adeguati meccanismi di stima delle quote di attività imputabili alla competenza fiscale nazionale. È seguita quindi la proposta di un'imposta specifica sul consumo di dati digitali scambiati in rete.

⁷ In particolare, le condizioni previste sono: a) svolgimento nel territorio dello Stato, in via continuativa, di attività digitali pienamente dematerializzate; b) un numero di transazioni superiore a cinquecento unità in un singolo semestre; c) realizzazione, sempre su base semestrale, di un ammontare complessivo (presumibilmente del valore di tali transazioni) non inferiore a 1 milione di euro.

stabile organizzazione è accresciuto dall'elevata entità del prelievo alla fonte nel caso di mancata regolarizzazione: si può calcolare che le due forme di prelievo risultano equivalenti a fronte di un margine di profitto sulla base imponibile superiore al 93,2 per cento; la ritenuta alla fonte diventa invece più onerosa per margini più bassi (ad esempio, con un margine del 10 per cento, la ritenuta risulterebbe 10 volte più alta dell'imposta ordinaria sui profitti)⁸.

3) Le imprese digitali, pur non essendo specificamente richiamate dalla nuova norma⁹, rimangono il suo obiettivo implicito, dato che per loro è più agevole eludere la tassazione alla fonte evitando la stabile organizzazione nei paesi in cui effettivamente svolgono la loro attività di affari. Ma è proprio per questi soggetti che è possibile sollevare alcuni dubbi sull'efficacia della nuova norma. Per le imprese ammesse alla procedura, la convenienza a palesare la stabile organizzazione dipende da diversi fattori. In particolare, questa riflette il rischio effettivo di essere accertati in modo ordinario. Le imprese che decidono di collaborare, infatti, devono pesare i vantaggi fiscali, offerti dalla regolarizzazione, con i costi impliciti della loro emersione. In particolare, il fisco può vantare con maggiore forza contrattuale un debito tributario pregresso, dato che, il mancato accordo la sottopone, con certezza, alle procedure ordinarie di accertamento. Inoltre, una volta emersa, l'impresa sarà assoggettata, con un rischio di accertamento maggiore, alla tassazione alla fonte anche negli anni seguenti. In questi termini, proprio le imprese digitali possono avere maggiore incentivo a rimanere "nell'ombra" sfruttando le peculiari opportunità di elusione di cui dispongono e cercando al più di differire la contrattazione del loro onere tributario, in una posizione di fatto più favorevole rispetto all'Amministrazione finanziaria. La convenienza maggiore ad aderire alla procedura sarà per quelle imprese per le quali un accertamento ordinario è più probabile e più rischioso.

4) Rispetto al punto precedente, la convenienza per le imprese, e quella per il Fisco, dipende anche dal ruolo che l'Amministrazione vorrà attribuire al vincolo dei 50 milioni di ricavi che devono essere dichiarati in Italia¹⁰. Nel caso in cui questo dovesse costituire la semplice delimitazione all'accesso alla procedura, e quindi la base di partenza sulla quale l'Agenzia dovrebbe attivare l'accertamento delle imposte pregresse dovute, si finirebbe per ridurre ulteriormente la platea dei soggetti interessati. D'altra parte, le

⁸ D'altro canto, le caratteristiche tecnologiche del settore possono creare spazi per nuove forme di elusione fiscale tali da rendere inefficace lo strumento proposto nel DDL. Da un lato, le imprese digitali potrebbero ricorrere all'utilizzo di mezzi di pagamento che non transitano per il circuito degli intermediari finanziari ovviando in questo modo alla procedura di accertamento per la regolarizzazione della stabile organizzazione e la stessa applicazione della ritenuta. Dall'altro lato, in assenza di una sua applicazione a livello globale, il provvedimento può perdere di efficacia per effetto di strategie di pianificazione fiscale volte a contenere i profitti attraverso trasferimenti di costi nelle giurisdizioni dove la tassazione è più elevata.

⁹ In questa prospettiva la nuova norma sembra accettare il principio di non specificità dell'economia digitale, ribadito anche nei più recenti documenti OCSE, per cui "poiché l'economia digitale diventa sempre più l'economia in sé, non sarebbe fattibile isolare l'economia digitale dal resto dell'economia per finalità fiscali". (OECD, 2014, *Addressing Tax Challenges of the Digital Economy*).

¹⁰ Si può ipotizzare che anche le imprese con ricavi superiori non abbiano alcun interesse a dichiarare un importo maggiore.

imprese digitali di più grandi dimensioni possono, già oggi, contrattare, con tempi lunghi di contenzioso, soluzioni economicamente più favorevoli con i singoli Stati, sfruttando anche la concorrenza tra le diverse amministrazioni fiscali, e continuando di fatto a gestire le loro pratiche elusive anche negli anni futuri¹¹. Se, al contrario, l'Amministrazione, nell'ambito del contraddittorio, dovesse considerare il vincolo come un limite minimo che implica il ricalcolo forfetario delle imposte¹², la platea dei soggetti interessati potrebbe anche ampliarsi. Infatti, le imprese più grandi, con flussi di ricavo rilevanti, potrebbero godere di un elevato sconto fiscale. Naturalmente ciò comporterebbe un *trade-off* per l'amministrazione: da un lato il maggiore gettito immediato da queste imprese e, dall'altro, i minori costi di accertamento nei prossimi anni. Inoltre, l'incentivo sarebbe rafforzato per quelle imprese che trovassero condizioni competitive nel nostro Paese non solo sotto il profilo fiscale ma anche rispetto alle altre condizioni di tipo economico. In questo caso, le imprese più piccole, con ricavi più vicini al limite dei 50 milioni, ma anche quelle con ricavi poco inferiori al limite, potrebbero considerare con maggiore interesse la loro emersione in Italia.

¹¹ In Italia e nel Regno Unito, Google è riuscito a concludere un accordo con le rispettive amministrazioni fiscali che ha portato al versamento rispettivamente di 306 milioni e di 103 milioni di euro. Nel caso italiano, l'Agenzia delle entrate e Google hanno concluso, dopo più di un anno di trattative, un accertamento con adesione per risolvere, tra l'altro, le controversie sollevate dalla Guardia di finanza e coordinate dalla procura di Milano, per imposte evase nel periodo 2002-2015. Per il futuro, le imposte saranno concordate sulla base di procedure di *tax ruling*. Sempre in Italia, nel 2016 Apple ha patteggiato pagando 45 mila euro per l'accusa di omessa dichiarazione e, nel 2015, ha chiuso un accertamento con adesione versando 318 milioni.

¹² Seppure questa ipotesi non sia direttamente deducibile dalla interpretazione della norma, si può considerare che gli accertamenti internazionali richiedono l'utilizzo di risorse finanziarie e tecniche importanti con tempi e risultati incerti.