

STUDI DELL'ASSOCIAZIONE ITALIANA
DEI PROFESSORI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Direttori

Mario NUSSI
Università degli Studi di Udine

Fabrizio AMATUCCI
Seconda Università degli Studi di Napoli

Giuseppe ZIZZO
Università Carlo Cattaneo di Castellanza

Raffaello LUPI
Università degli Studi di Roma Tor Vergata

Roberto CORDEIRO GUERRA
Università degli Studi di Firenze

Salvatore MULEO
Università della Calabria

Daria COPPA
Università degli Studi di Palermo

Raffaele PERRONE CAPANO
Università degli Studi di Napoli Federico II

Fabio MARCHETTI
Libera Università Internazionale degli Studi
Sociali "Guido Carli"

Comitato scientifico

Andrea AMATUCCI
Università degli Studi di Napoli Federico II

Massimo BASILAVECCHIA
Università degli Studi di Teramo

Silvia CIPOLLINA
Università degli Studi di Pavia

Angelo CONTRINO
Università commerciale Luigi Bocconi

Enrico DE MITA
Università Cattolica del Sacro Cuore

Lorenzo DEL FEDERICO
Università degli Studi "Gabriele D'Annunzio"

Eugenio DELLA VALLE
Sapienza – Università di Roma

Luigi FERLAZZO NATOLI
Università degli Studi di Messina

Valerio FICARI
Università degli Studi di Sassari

Franco FICHERA
Università degli Studi Suor Orsola Benincasa

Stefano FIORENTINO
Università degli Studi di Salerno

Maria Cecilia FREGNI
Università degli Studi di Modena e Reggio
Emilia

Gianfranco GAFFURI
Università degli Studi di Milano

Franco GALLO
Libera Università Internazionale degli Studi

Sociali "Guido Carli"

Alessandro GIOVANNINI
Università degli Studi di Siena

Cesare GLENDI
Università degli Studi di Parma

Maurizio LOGOZZO
Università Cattolica del Sacro Cuore

Corrado MAGNANI
Università degli Studi di Genova

Enrico MARELLO
Università degli Studi di Torino

Giuseppe MARINI
Università degli Studi Roma Tre

Giovanni MARONGIU
Università degli Studi di Genova

Giuseppe MELIS
Libera Università Internazionale degli Studi
Sociali "Guido Carli"

Maurizio Sebastiano MESSINA
Università degli Studi di Verona

ENZO PACE
Università degli Studi di Napoli "Parthenope"

Leonardo PERRONE
Sapienza – Università di Roma

Enrico POTITO
Università degli Studi di Napoli Federico II

Franco PICCIAREDDA
Università degli Studi di Cagliari

Giovanni PUOTI
Università degli Studi "Niccolò Cusano"

Claudio SACCHETTO
Università degli Studi di Torino

Livia SALVINI
Libera Università Internazionale degli Studi
Sociali "Guido Carli"

Salvatore SAMMARTINO
Università degli Studi di Palermo

Roberto SCHIAVOLIN
Università degli Studi di Padova

Dario STEVANATO
Università degli Studi di Trieste

Francesco TESAURO
Università degli Studi di Milano – Bicocca

Giuseppe TINELLI
Università degli Studi Roma Tre

Loris TOSI
Università Ca' Foscari Venezia

Giulio TREMONTI
Università degli Studi di Pavia

Francesco TUNDO
Università degli Studi di Bologna

Marco VERSIGLIONI
Università degli Studi di Perugia

STUDI DELL'ASSOCIAZIONE ITALIANA DEI PROFESSORI DI DIRITTO TRIBUTARIO

La Collana "Studi dell'Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario" raccoglie le ricerche e gli atti dei convegni promossi dall'Associazione.

Le tematiche affrontate riguardano argomenti attuali del Diritto tributario, con particolare riferimento alle più recenti evoluzioni normative, giurisprudenziali e dottrinali.

La sezione dedicata al progetto di ricerca "Il sistema tributario: prospettive di riforma" è stata coordinata dai professori Franco Gallo e Francesco Tesauro, che hanno assunto la direzione scientifica del progetto.

Vai al contenuto multimediale



Il volume, coordinato da Concetta Ricci, fa parte della sezione “Il sistema tributario: prospettive di riforma”. Vengono qui raccolti e pubblicati i risultati della ricerca “Le nuove forme di tassazione della digital economy”, promossa dall’AIPDT e coordinata da Lorenzo Del Federico.

Le nuove forme di tassazione della *Digital Economy*

Analisi, proposte e materiali
per il dibattito politico e istituzionale

a cura di

Lorenzo Del Federico
Concetta Ricci

Contributi di

Sara Bernardi
Christian Califano
Marco Carrozzino
Simone Cociani
Santa De Marco
Lorenzo Del Federico
Fernanda Faini
Gianmaria Frigo
Silvia Giorgi
Claudio La Valva
Fabio Montalcini
Valentina Perrone
Concetta Ricci
Camillo Sacchetto
Omar Salvini
Maria Vittoria Serranò





Aracne editrice

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

Copyright © MMXVIII
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

www.gioacchinoonoratieditore.it
info@gioacchinoonoratieditore.it

via Vittorio Veneto, 20
00020 Canterano (RM)
(06) 4551463

ISBN 978-88-255-1128-4

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: giugno 2018

alla cara memoria di Roberta Rinaldi

Indice

- 13 Introduzione al dibattito sulla tassazione della *Digital Economy*
Lorenzo Del Federico
- 27 La tassazione della *Digital Economy* nell'*Action Plan BEPS n.1* dell'OCSE e nella "Dichiarazione di Bari" del G7
Sara Bernardi
- 39 La *Web Tax* europea e le recenti iniziative nazionali
Concetta Ricci
- 53 La tassazione dei servizi di pubblicità *on line* (c.d. *Google Tax*)
Lorenzo Del Federico, Concetta Ricci, Silvia Giorgi
- 63 Nuovi criteri di collegamento e ridefinizione del concetto di stabile organizzazione nella *Digital Economy*
Valentina Perrone
- 89 La tassazione del gioco *on-line*
Maria Vittoria Serranò, Christian Califano, Santa De Marco, Claudio La Valva
- 141 Sulle possibili misure di contrasto al c.d. "*Profit Shifting*", anche alla luce della *Diverted Profits Tax* inglese
Simone Francesco Cociani
- 169 I controlli tributari telematici
Marco Carrozzino, Fernanda Faini, Gianmaria Frigo, Fabio Montalcini, Camillo Sacchetto, Omar Salvini, Alberto Solazzi
- 201 Bibliografia
- 205 Documentazione Istituzionale
- 207 Gli autori

Introduzione al dibattito sulla tassazione della *Digital Economy*

LORENZO DEL FEDERICO*

SOMMARIO: 1. Premessa, 13 – 2. La fiscalità della *Digital Economy: the disappearing taxpayer*, 14 – 3. *Web* e imposizione tributaria, tra categorie tradizionali ed innovazione legislativa, 17 – 4. Segue: *revolutionary approach versus status quo approach*, 19 – 5. L'evoluzione Europea dell'IVA, 21.

1. Premessa

Le Istituzioni e l'opinione pubblica mostrano grande interesse al tema della *Digital Economy* e delle sue forme di tassazione.

Si riscontra una notevole vivacità sia a livello internazionale, sia a livello nazionale; lo scenario Italiano è altrettanto animato, ma presenta un peculiare deficit di comunicazione tra Politica e Ricerca. Accade così che talune, pur meritorie iniziative legislative, risultino contingenti ed estemporanee, nonché avulse dal contesto internazionale.

Tuttavia questo deficit di comunicazione non riguarda soltanto la tassazione della *Digital Economy*.

Infatti, dopo l'ultima virtuosa stagione riformatrice degli anni '96-'98, gli studiosi sono stati del tutto marginalizzati dal processo decisionale in materia tributaria. Al di là di qualche eccezione caratterizzata dal prestigio personale di singoli studiosi, o da specifici apporti tecnico-professionali, la Ricerca non è più stata coinvolta in modo strutturale, risultando radicalmente estromessa dall'Amministrazione Finanziaria che ha assunto monolitica egemonia nella regolazione.

Negli ultimi venti anni il potere Esecutivo ha soppiantato del tutto il potere Legislativo, ed il Governo ha chiuso nell'angolo il Parlamento, affidandosi pressoché esclusivamente al supporto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, ed in ultima analisi al supporto dell'Agenzia delle Entrate. Il processo legislativo è scaduto in processo di mera regolazione, perdendo trasparenza e consenso, ma soprattutto si è limitato ad interventi di

* Professore ordinario di Diritto tributario, Università degli Studi "Gabriele d'Annunzio" di Chieti-Pescara.

manutenzione ordinaria, nonostante gli stravolgimenti globali, Europei e Nazionali.

L’AIPDT — Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario, ha cercato di reagire a tale stato di cose, attivando gruppi di ricerca su temi di rilievo istituzionale, con l’obiettivo di sensibilizzare i Policy Maker.

In tale contesto, nel gennaio 2015, l’AIPDT ha costituito un Tavolo di lavoro, specificamente dedicato alle “nuove forme di tassazione delle attività digitali”¹. Questo volume raccoglie le ricerche svolte in due anni di intenso lavoro, dando però corpo non soltanto all’analisi giuridica², ma anche a vere e proprie proposte di intervento, saldamente ancorate al dibattito Istituzionale³, attente alle esigenze nazionali, ma al tempo stesso armoniche rispetto alle linee guida Europee ed internazionali.

2. La fiscalità della *Digital Economy: the disappearing taxpayer*

Lo scenario internazionale è imprescindibile. Da tempo l’OECD dedica attenzione alla fiscalità della *Digital Economy*⁴, ma negli ultimi anni l’attenzione ha assunto i contorni dell’impellente allarme e della grave preoccupazione, come risulta dalle azioni BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)⁵.

Ormai il *vulnus* dell’economia digitale alla sovranità fiscale degli Stati si pone con tale gravità da rendere inevitabili le reazioni dell’Unione Europea⁶, dell’OECD⁷ e del G 20⁸.

1. Gruppo di ricerca coordinato da Lorenzo Del Federico e composto da: Sara Bernardi, Christian Califano, Marco Carrozzino, Simone Cociani, Santa De Marco, Fernanda Faini, Gianmaria Frigo, Silvia Giorgi, Claudio La Valva, Fabio Montalcini, Valentina Perrone, Concetta Ricci, Camillo Sacchetto, Omar Salvini, Maria Vittoria Serrano, Alberto Solazzi.

2. Analisi giuridica risalente, ampia ed approfondita sui temi della *Digital Economy* e delle sue forme di tassazione, ben oltre l’angolo visuale trattato in questo volume; v. *infra* l’indice della Bibliografia.

3. V. *infra* l’indice della Documentazione Istituzionale essenziale.

4. Basti pensare alla pietra miliare della Conferenza di Ottawa dell’ottobre 1998, al Report OECD, “Electronic Commerce: the Challenges to Tax Authorities and Taxpayers, 1997 ed al Report OECD, “Electronic Commerce: Taxation framework Conditions”, 1998.

5. L’Action Plan del 19 luglio 2013 è consultabile sul sito www.oecd.org (OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org>; in particolare ai nostri fini rileva la prioritaria azione n. 1 “Address the tax challenges of the *Digital Economy*”; ma ormai questa prima fase dei lavori si è chiusa con il Final Report dell’ottobre 2015.

6. EU Commission, Taxation and Custom Union, Expert Group on Taxation of the *Digital Economy*, in <http://ec.europa.eu>. Si rinvia al contributo di WESTBERG, “Digital presence — Does it exist?” in AA.Vv., *La Digital Economy nel sistema tributario Italiano ed Europeo*, Padova 2015, a cura di L. Del Federico e C. Ricci, pp. 13 ss.

7. OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 1: Address the tax challenges of the *Digital Economy*, 14 April 2014, in www.oecd.org cit., e Final Report, ottobre 2015.

8. V. ad es. il Comunicato G-20 del 21 settembre 2014 (Cairns — Australia), mentre, per quanto riguarda lo scenario economico, v. The Boston Consulting Group, *The Internet Economy in the*

Sul piano giuridico risulta palese come il continuo ed inarrestabile sviluppo di internet, dei rapporti e dei contratti informatici, dia vita a problematiche sempre nuove nel sistema tributario, che soffre in quanto rigidamente imperniato sul principio di legalità.

Nonostante la tendenza al particolarismo ed alla settorialità, la legislazione tributaria resta sostanzialmente ancorata alle categorie giuridiche civilistiche ed alle fattispecie negoziali concepite in un periodo storico in cui non era ipotizzabile l'attuale assetto dell'economia digitale. Emerge quindi la difficoltà di ricondurre i diversi strumenti negoziali che si sono venuti a creare nel mondo di internet alle categorie civilistiche tradizionali, il che crea notevoli ricadute sul sistema tributario.

Sono soprattutto la vis espansiva del commercio elettronico e lo sfruttamento pubblicitario della rete a porre problemi particolarmente complessi e rilevanti, laddove le transazioni si perfezionano direttamente nella rete, con l'attenuazione, dei collegamenti con il mondo fisico⁹.

La prospettiva risulta dirompente specie nel commercio elettronico diretto, in cui tutte le fasi dell'operazione si svolgono telematicamente (dalla conclusione del contratto alla consegna del bene). In tale ambito diventa difficile l'individuazione di criteri di collegamento personali, sia con riferimento alle parti fra cui si perfeziona il contratto, sia per quanto riguarda l'individuazione di criteri di collegamento reali, con riferimento alle attività produttive di reddito d'impresa. Peraltro nel ciberspazio si sviluppano anche molteplici attività differenti dal commercio elettronico *stricto sensu*, riconducibili alle categorie reddituali del lavoro autonomo, del lavoro dipendente, dei redditi da capitali, delle rendite finanziarie e dei redditi diversi, ma il vero *core business* risulta essere la pubblicità e lo sfruttamento commerciale dei profili (e dei dati personali) degli utenti. Basti pensare che la sola Google raccoglie, in Italia, proventi pubblicitari stimati in oltre un miliardo l'anno. Desta altresì preoccupazione la perdita di gettito derivante dal vischioso fenomeno del gioco d'azzardo on line¹⁰.

La questione dei criteri di imputazione territoriale è comunque prioritaria nell'ambito della fiscalità delle transazioni telematiche caratterizzate dal

G-20, Boston 2012, in www.bcg.com. Quanto alla recente Dichiarazione di Bari, "Communiqué, G7 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting", Bari 12-13 maggio 2017, alle aspettative ingenerate sulla tassazione della *Digital Economy* ed alla delusione finale, v. *infra* cap. 2, BERNARDI, "La tassazione della *Digital Economy* nell'Action Plan BEPS n. 1 dell'OECD e nella "Dichiarazione di Bari" del G7".

9. Per quanto riguarda l'Italia il più completo ed approfondito inquadramento di questi fenomeni si trova in AA.Vv., *Diritto dell'informatica*, a cura di F. Delfini e G. Finocchiaro, Milano 2014, e sui profili tributari specificamente in AA.Vv., *La Digital Economy nel sistema tributario Italiano ed Europeo*, a cura di L. Del Federico e C. Ricci, cit.

10. In merito v. *infra* cap. 5, Serrano, Califano, De Marco, La Valva, "La tassazione del gioco on line".

fenomeno del *disappearing taxpayer*¹¹. Il nodo è quello dell'individuazione del soggetto cui imputare il reddito e del luogo in cui viene effettivamente svolta l'attività; più in generale si pone poi la questione di fondo della effettività nella corretta applicazione delle norme tributarie nel ciberspazio, al di là della loro astratta implementazione¹².

In diverse occasioni la fiscalità della *Digital Economy* è stata esaminata dagli studiosi sotto i più rilevanti profili della stabile organizzazione, dell'imposizione sui redditi e dell'IVA, ma sul piano dell'attualità politico-istituzionale, nazionale ed internazionale, assume ormai prioritario interesse la tendenza ad introdurre nuove forme di tassazione, sempre più diffusa in molti Paesi dell'area OECD. Ed è questa la prospettiva che qui si intende delineare, evidenziando i limiti degli interventi legislativi di matrice meramente nazionale e cercando di dare un contributo al dibattito fra studiosi, operatori e Policy Maker.

11. Si evoca il noto articolo di fondo dell'« Economist », *The disappearing taxpayer* (29 maggio 1997): « The art of taxation », advised Louis XIV's treasurer, Jean Baptiste Colbert, « consists in so plucking the goose to obtain the largest amount of feathers, with the least possible amount of hissing ». His observation remains true, except for one big change. Unlike geese, people in the 17th century did not know how to fly. Now they can. In the coming decades electronic commerce — combined with the growing ease with which firms can shift their operations from one part of the world to another — will make it ever easier for people to flee countries where taxes are high, or to evade tax altogether by doing their business in cyberspace. The hole this will leave behind is already worrying many governments. Some argue that it is “unfair” for others to lure their firms away by levying lower taxes, and are pushing for the harmonisation of taxes. Another new idea is to impose a tax on electronic transactions. But although governments everywhere will have to start thinking — and soon — about how to raise taxes in the newly weightless global economy, both remedies are flawed. In ambito giuridico il suggestivo uso della formula, *disappearing taxpayer*, è riconducibile a: OWENS, *Wath Chance for the virtual Taxman*, in « The OECD Observer », 1997, 208, pp. 16 ss.; HINNEKENS, “L'applicazione del concetto di stabile organizzazione e degli altri principi di giurisdizione all'imposizione del reddito derivante dal commercio elettronico”, in AA.Vv., *La fiscalità del commercio via internet: attualità e prospettive*, a cura di R. Rinaldi, Torino 2001; Id., *International tax planning and electronic commerce in Dir. prat. trib. int.*, 2004, p. 798.

12. In Italia tra il 2011 ed il 2013 la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate hanno dato corso ad approfonditi controlli nei confronti di Google, Apple, Amazon, Facebook, eBay ed altri noti operatori del *Web*; nel sottore sono stati emessi molteplici e significativi atti di accertamento, giunti ad esiti positivi, clamorosi e pregnanti. In merito v. SCALERA, “Il contrasto all'aggressive tax planning nella *Digital Economy*: il caso Italiano”, in AA.Vv., *La Digital Economy nel sistema tributario Italiano* cit., pp. 93 ss. Tali azioni di contrasto, basate sulla stabile organizzazione, sul transfer pricing e su altri strumenti offerti dalla legislazione vigente, hanno avuto tanto successo da indurre il Legislatore a privilegiare un rafforzamento dell'azione impositiva, piuttosto che introdurre nuove forme di tassazione (almeno per ora). Si intende far riferimento al recente d.l. 24 aprile 2017, n. 50, conv. con L. 21 giugno 2017, n. 96, recante « Disposizioni urgenti in materia finanziaria », che con l'art. 1 bis, rubricato “Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata”, ha introdotto variegate norme procedurali, atte a facilitare l'accertamento con adesione per le grandi multinazionali — comprese quelle operanti sul web — per le quali si palesa la sussistenza di una stabile organizzazione occulta.