

PARTE PRIMA

La futura “web tax” tra improvvisazione italiana e pragmatismo riformista dell’UE: un’analisi evolutiva

di Raffaele Perrone Capano

ABSTRACT

The article is inspired by the introduction, with the stability law for 2018, of a tax on the revenues of digital businesses penalizing EU companies. The study continues analyzing the proposals for VAT reform starting from the digital economy. The abandonment of the non-taxability of intra-European operations, charging VAT according to the document reverse charge, constitutes an epochal turning point. The adoption of the principle of destination in intra-European transactions, not only digital, with the VAT charge in the country of origin and payment in the destination one, through the “European One Stop Shop”, effectively counteract the avoidance and evasion VAT, and indicates a non-unrealistic path to anchor a share of the profits of large digital platforms, to the territories where the value is produced.

SINTESI

L’articolo prende spunto dall’introduzione, con la legge di stabilità per il 2018, di una tassa sui ricavi delle imprese digitali penalizzante per le imprese UE. LO studio prosegue analizzando le proposte di riforma dell’IVA a partire dall’economia digitale. L’abbandono della non imponibilità delle operazioni intraeuropee, con addebito dell’IVA in base al reverse charge documentale, costituisce una svolta epocale. L’adozione del principio di destinazione nelle operazioni intraeuropee, non solo digitali, con addebito dell’IVA nel Paese di origine e versamento in quello di destinazione, attraverso lo “Sportello Unico Europeo”, contrasta efficacemente l’elusione e l’evasione all’IVA, ed indica un percorso non velleitario per ancorare una quota dei profitti delle grandi piattaforme digitali, ai territori dove il valore viene prodotto.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. La metamorfosi della “web tax”, nel passaggio dal Senato alla Camera dei deputati – 3. Necessità di un approccio internazionale alla tassazione dell’economia digitale: le linee di azione decise dall’Unione europea – 4. Autunno 2017: l’UE estende il criterio del Paese di destinazione, stabilito per assolvere l’IVA nel settore digitale, all’insieme delle operazioni intracomunitarie – 5. Dal nuovo sistema di applicazione dell’Iva, all’imposta sui ricavi: il pragmatismo riformista dell’UE, tra armonizzazione fiscale e vincoli di sistema – 6. Conclusioni

1. Introduzione

Finalmente, anche l'Italia ha la sua "web tax"; e dunque per meglio adattarsi al mondo virtuale anche in campo tributario, ha istituito con il DL n.148/2017 di accompagnamento alla legge di bilancio per il 2018, una nuova tassa, anch' essa per molti aspetti virtuale. A partire dalla base imponibile, che sarà definita in seguito, con proprio decreto, dal Ministro dell'Economia e delle finanze, in violazione del principio di riserva di legge (art. 23 Cost.).

All'esito di un confronto parlamentare a dir poco confuso, la nuova imposta è stata sostenuta in commissione dalla larghissima maggioranza dei parlamentari.

Un risultato a dir poco sorprendente, visto che il nuovo tributo è stato approvato a poche ore dallo scioglimento delle Camere; ed è un dato di comune esperienza che le tasse sono un argomento da maneggiare con cautela, specie in campagna elettorale, per le tante promesse e le ancor maggiori delusioni accumulate in questo campo dagli elettori, nel corso del tempo. I più anziani ricordano che una quota dell'accisa sulla benzina, fu istituita nei primi anni '50 del secolo scorso per fronteggiare i danni prodotti dall'alluvione in Calabria, ed è tuttora vigente; ma questo è nulla in confronto alla resistenza dell'addizionale introdotta un'ottantina di anni fa per celebrare, sulle note di "faccetta nera", la conquista dell'Impero.

Quest'ultima, infatti, ha non solo superato indenne il passaggio dalla Monarchia Sabauda alla Repubblica, ma ha resistito anche al tramonto della lira e all' arrivo dell'euro.

Prima di cercare di comprendere quale sia l'oggetto del nuovo tributo e su chi graverà in definitiva l'onere, vorrei sdrammatizzare, almeno per ora questo aspetto, rimasto fin qui abbastanza nell'ombra. È vero, infatti, che la nuova imposta è stata introdotta con un emendamento al DL n.148/2017 che accompagna la legge di stabilità, ed affianca la legge di bilancio per il 2018; tuttavia, la sua entrata in vigore è prevista solo a partire dal 2019.

Quindi, almeno per ora c'è davvero poco da temere, sempre che nel frattempo la "web tax" non venga abrogata in corso d'anno, come già era avvenuto con la "web tax", istituita dal Governo Letta con la legge di stabilità per il 2014. La nuova tassa

fu infatti abrogata in tutta fretta dal nuovo Governo Renzi il 1° marzo 2014, per la palese illegittimità del divieto, rivolto alle imprese italiane di acquistare beni immateriali da imprese non residenti, prive di stabile organizzazione in Italia. Con una sola norma il Governo Letta era riuscito a violare sia la libertà di stabilimento, principio fondamentale del diritto europeo, sia la libertà d'iniziativa economica tutelata nell'art. 41 della nostra Carta fondamentale.

Ma andiamo con ordine, cercando di capire cosa si cela dietro la generica sigla di "web tax". Occorre infatti non perdere di vista che la fase di avvio della nuova disciplina della vendita dei beni immateriali, coinvolge anche il sistema comune dell'IVA, relativamente alle transazioni intracomunitarie, anch'esso oggetto di riforma nel medesimo periodo.

L'idea, che si è andata sviluppando nel corso degli ultimi anni, in ragione del turbinoso sviluppo dell'economia digitale e degli enormi profitti accumulati e parcheggiati in paradisi fiscali dai principali network del web, è quella di colpire una parte di questi profitti, frutto anche di diffusi meccanismi elusivi, nei Paesi in cui le prestazioni offerte via web, vengono effettivamente utilizzate.

Nell'ultimo decennio, le pratiche elusive messe in campo dalle grandi società multinazionali, per spostare la maggior parte dei profitti in Paesi a bassa tassazione, sono state affrontate a livello internazionale da parte dell'OCSE, nell'ambito del progetto BEPS.

Un progetto che incontra obiettive difficoltà a dare seguito agli accordi di principio definiti in sede OCSE, perché si scontra con gli interessi delle principali piattaforme digitali multinazionali statunitensi, sostenute dalla nuova amministrazione repubblicana e dalla sua politica protezionista.

L'Unione europea, a sua volta, dando seguito alla raccomandazione della Commissione del 6 dicembre 2012, relativa al contrasto all'elusione fiscale, ha modificato nel 2015 la Direttiva madre-figlia, introducendo alcuni correttivi finalizzati a contrastare le pratiche elusive poste in essere da gruppi di società.

Nel 2016 infine, l'UE ha adottato una nuova direttiva, la n.1164 del 12 luglio 2016 finalizzata a contrastare l'elusione fiscale all'interno dell'Unione; la nuova direttiva

riguarda tutte le imprese, quindi anche quelle che appartengono a gruppi multinazionali, senza tuttavia introdurre norme specifiche nei confronti di questi ultimi, di dubbia legittimità.

È tuttavia intuitivo che il contrasto alle pratiche elusive poste in essere dai grandi gruppi multinazionali che operano nell'economia digitale, è resa più difficile proprio dal carattere immateriale delle prestazioni rese alla clientela attraverso la rete.

Una condizione consustanziale all'attività delle imprese digitali, che consente loro di spostare facilmente la propria residenza fiscale, in Paesi caratterizzati da un regime fiscale vantaggioso per l'imposizione dei redditi d'impresa.

Nell'Unione europea è il caso del Lussemburgo e soprattutto quello dell'Irlanda, piattaforma europea delle multinazionali nord americane, non solo della "web economy", per il regime fiscale particolarmente favorevole all'insediamento di nuove imprese e un'amministrazione pubblica particolarmente efficiente.

Gli strumenti di contrasto proposti per contrastare queste pratiche elusive, finalizzati sostanzialmente a tassare una parte dei profitti là dove si realizzano, come vedremo, sono diversi, non tutti di facile attuazione sul piano pratico. È ad esempio il caso della "web tax", introdotta in Italia con la finanziaria per il 2014, richiamata in precedenza, che colpiva le cosiddette imprese "over the top" che operano solo sul mercato digitale, introducendo il divieto per le imprese residenti in Italia di acquistare beni immateriali da soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione nel nostro Paese.

Una concezione singolare delle libertà fondamentali: vale a dire dei principi generali recepiti dai Trattati di Roma istitutivi della CEE, derivanti dalle tradizioni costituzionali dei Paesi fondatori delle Comunità, nel 1957. Idea a dir poco discutibile, che mirava ad aprire un contenzioso unilaterale con i grandi net-work del web, con l'obiettivo di costringerli ad accordi con il fisco italiano. Una politica tributaria al ribasso, fuori dal contesto europeo, per di più ad elevato rischio, sia davanti ai giudici di legittimità, sia innanzi alla Corte di Giustizia dell'Unione europea, per il carattere discriminatorio e di ostacolo alla libertà di circolazione delle merci e dei servizi, di una imposta a carico di un numero ristretto di grandi

contribuenti, come era la “web tax” del 2014.

Uno schema a prima vista apparentemente semplice, che tuttavia poneva problemi applicativi insormontabili: a partire dagli accordi che disciplinano il commercio internazionale, che si basano sulla libera circolazione delle merci e delle prestazioni di servizi. Una libertà fondamentale che non può essere resa ineffettiva attraverso l'introduzione di ostacoli di natura fiscale. Tutto questo, a prescindere dai vincoli ancora più stringenti in questo campo, che derivano agli Stati membri dall'adesione ai Trattati dell'Unione europea.

2. La metamorfosi della “web tax”, nel passaggio dal Senato alla Camera dei deputati: scompare il credito d'imposta a favore delle imprese europee

Prima di esaminare le iniziative in corso di perfezionamento in Europa, per porre un freno alla fuga di risorse prodotte negli Stati dell'Unione e assoggettate ad imposizione in paesi a bassa fiscalità, sembra utile ripercorrere brevemente i principali momenti che hanno condotto alla nascita della futura “web tax”: dalla presentazione dell'emendamento in Senato al decreto legge di accompagnamento della legge di bilancio, che ha dato vita all'iter legislativo, fino al testo finale, approvato assieme alla legge di bilancio nel dicembre scorso.

Seguire l'evoluzione del testo della nuova imposta, dalla prima formulazione stabilita dalla Commissione bilancio del Senato, fino al testo definitivo approvato assieme alla legge di bilancio, presenta risvolti di indubbio interesse, innanzitutto sotto il profilo istituzionale.

La pessima riforma dell'articolo 81 della Costituzione, avviata in tutta fretta dal governo Monti, senza alcun approfondimento dei delicati equilibri sottostanti a quel testo, da un lato ha reso solo formalmente più stringente, il controllo della dinamica della spesa pubblica. Dall'altro, eliminando il divieto di istituire con la legge di bilancio nuovi tributi e nuove spese, stabilito dal terzo comma dell'articolo 81 nel testo del 1948, ha reso sempre più labile la possibilità del Parlamento di effettuare un controllo rigoroso delle decisioni di entrata e di spesa assunte con il decreto legge di accompagnamento alla legge di bilancio.

Strumento sicuramente improprio, incompatibile con la disciplina del bilancio dello Stato regolata dalla Costituzione.

L'imposta sulle transazioni via web, nel testo stabilito dalla Commissione Bilancio del Senato, entrerà in vigore a partire dal 2019. La "web tax" si applicherà alle transazioni effettuate da società che svolgono la propria attività attraverso piattaforme digitali, che operano esclusivamente con l'ausilio di tecnologie elettroniche, attraverso la rete. L'imposta si applicherà a tutte le cessioni di beni e alle prestazioni di servizio rese da società ad altre società, le cosiddette operazioni *business to business* (B 2 B), escludendo quindi le persone fisiche e i consumatori finali; una decisione opportunistica, stabilita nell'illusione che questo schema protegga i consumatori dalla traslazione della nuova imposta, sui prezzi finali. L'aliquota prevista dal Senato è il 6%, e si applicherà sul valore delle prestazioni imponibili, al netto dell'IVA.

Per poter gestire meglio la nuova imposta, sono escluse dal tributo le imprese digitali che in ciascun semestre non superino la soglia di 1500 operazioni imponibili, mentre il valore delle transazioni nello stesso periodo non deve superare la soglia i 1.500.000 euro.

Poiché l'obiettivo dichiarato dei proponenti è quello di colpire le cd. OTT ossia le imprese "Over The Top", la nuova normativa introduce un credito d'imposta, a favore delle imprese residenti in Italia, pari all'imposta assolta sui propri acquisti. Tale credito d'imposta dovrà essere utilizzato esclusivamente all'atto della presentazione della dichiarazione dei redditi, e potrà compensare debiti fiscali relativi a IRES, IRAP, e contributi sociali.

In ogni caso, per valutare gli effetti della nuova imposta, occorre considerare che la nuova aliquota (6%), apparentemente ragionevole, penalizzerà le start up, diffuse specie nell'economia digitale, che potrebbero facilmente risultare incapienti rispetto al credito d'imposta nei primi anni di attività. Un periodo in cui, a fronte di ricavi crescenti, elevati investimenti e costi per il personale contenuti, spesso non producono utili; indi non potranno utilizzare pienamente il credito d'imposta e saranno penalizzate. Ma questo, va detto con chiarezza, è solo l'ultimo e il meno

rilevante dei problemi.

Come è stato sottolineato durante l'iter formativo della nuova imposta dal Prof. Dario Stevanato, la nuova "web tax", pur avendo obbiettivi ragionevoli e condivisibili, presenta profili di illegittimità sia di natura Costituzionale, sia per violazione del diritto europeo. La "web tax" pur avendo una portata molto ampia, interviene in maniera unilaterale in una materia, quella della tassazione dei gruppi d'impresa, regola, dalla direttiva madre e figlia, modificata nel 2015 per contrastare l'elusione fiscale.

La "web tax", in assenza di una specifica deroga da parte dell'UE, si pone in contrasto sia con la direttiva "madre e figlia", sia con principi fondamentali del diritto europeo in tema di libertà di stabilimento, sia con la libertà degli scambi, che ha un perimetro applicativo più ampio rispetto ai Paesi aderenti all'Unione europea; coinvolgendo sia i Paesi che fanno parte dello spazio economico europeo, pur non aderendo all'UE, sia altri Stati con cui l'Unione ha stipulato Trattati che garantiscono la libera circolazione dei capitali, delle persone, delle merci e dei servizi. È il caso ad esempio della Turchia.

A questi profili di per sé rilevanti, si può aggiungere il carattere discriminatorio della nuova imposta, destinata nell'intenzione dei proponenti a colpire le società "over the top" che operano nel web, con una tassa sui ricavi che si comporta come una "cash flow tax": tuttavia con un'aliquota molto elevata (6%), del tutto irrealistica in un'imposta di questo tipo, che si va ad aggiungere alle ordinarie imposte societarie, solo nei confronti di alcuni soggetti, moltiplicandone l'onere.

A veder bene, il credito d'imposta, in un modello d'imposizione applicato in un solo Stato, può presentare controindicazioni per le stesse imprese residenti, non solo per le discriminazioni che determina; non vi è infatti alcuna evidenza, in presenza di operatori dominanti nel mercato dei beni e dei servizi immateriali, che il credito d'imposta si limiti a neutralizzare gli effetti della "web tax" nei confronti delle imprese residenti. Il credito d'imposta, potrebbe infatti indurre le imprese "over the top" ad attuare politiche di prezzo differenziate, ad elevato tasso di variabilità nel tempo, finalizzate ad aumentare la propria influenza (e relativi profitti)

nei mercati di riferimento.

In ogni caso il carattere unilaterale del credito d'imposta, finalizzato a tutelare le imprese residenti rispetto alle altre, al di fuori di un accordo a livello UE, si configura come aiuto di Stato vietato ai sensi dell'art. 107 del TFUE, in quanto in contrasto con le libertà fondamentali, a partire dalla libertà di stabilimento e dalla libera circolazione dei beni ceduti e delle prestazioni di servizio rese.

Il testo approvato dal Senato è stato ulteriormente modificato nel passaggio alla Camera dei Deputati: vediamo come.

Vale la pena di anticipare che rispetto alla struttura della "web tax", approvata a larga maggioranza dalla Commissione Bilancio del Senato, gli unici elementi rimasti immutati sono soltanto il titolo e la data di entrata in vigore della nuova imposta, a partire dal 2019. Infatti, il credito d'imposta, stabilito a favore delle imprese nazionali o con stabile organizzazione in Italia, è scomparso nel breve cammino che separa il Senato, da Montecitorio, sede della Camera dei deputati.

Una decisione opportuna, per l'inidoneità del mezzo scelto (il credito d'imposta) rispetto allo scopo di colpire con la "web tax", una parte della ricchezza prodotta in Italia dai grandi net work dell'economia digitale. Un cambio di scenario che evidenzia la leggerezza con cui si legifera in Italia, in campo tributario, solo per mostrare di aver fatto qualcosa di nuovo. Senza alcuna attenzione ai vincoli giuridici posti dalla Costituzione in campo tributario, per assicurare la parità dei contribuenti di fronte alle leggi fiscali.

Sorprendono quindi le critiche rivolte dal Presidente della Commissione attività produttive della Camera, all'Ufficio parlamentare del bilancio, per aver messo in rilievo che la nuova "web tax" determinerà un aumento consistente del prelievo a carico delle imprese digitali italiane, rispetto alle multinazionali del web.

Al rilievo che nel 2018 le imprese italiane non subiranno alcun aggravio d'imposta, perché l'entrata in vigore del tributo è posticipata al 2019, si contrappone la fondata critica all'impiego della legge di bilancio per introdurre una nuova imposta, che entrerà in vigore l'anno successivo, e le cui ricadute in termini di gettito, si avranno soltanto a partire dal 2020.

Il carattere virtuale della nuova imposta, fino al 2019 è comunque un dato positivo, in quanto lascia ampio spazio al legislatore per ripensarci o modificare ulteriormente il testo di un'imposta che, partita con l'obiettivo di colpire le grandi piattaforme che monopolizzano l'economia digitale, in realtà introduce un nuovo balzello a carico del comparto digitale dell'economia italiana, aumentando costi e rischi in un settore cruciale per lo sviluppo dell'Italia.

La crisi economica, a partire dal 2012, per molteplici ragioni, tra cui dominano una serie di decisioni politiche discutibili, con costi differiti moltiplicati, ha perso rispetto al 2008, mediamente il 20% della capacità produttiva; e dunque per riprendere a crescere al tasso che renda sostenibile il debito pubblico ha bisogno di innovazione in tutti i campi, accompagnata da massicci investimenti, privati e pubblici.

Come anticipato, in base a quanto stabilito dalla legge di bilancio per il 2018, la nuova imposta si caratterizza per alcune importanti esclusioni, che riguardano sia il campo di applicazione del tributo, che esclude completamente l'e-commerce, e le operazioni digitali rese a persone fisiche e ai consumatori finali, sia soggettive. La nuova imposta, infatti da un lato si applicherà tanto alle imprese non residenti, quanto a quelle che risiedono o hanno una stabile organizzazione in Italia: conseguentemente sparisce l'obiettivo di tassare le imprese digitali "over the top", per l'assoluta inidoneità del mezzo impiegato, mentre emerge la natura di ennesimo balzello della "web tax", estesa anche alle imprese italiane.

Dal punto di vista soggettivo la principale novità è costituita dall'esclusione dal nuovo tributo delle imprese agricole, nonché dei contribuenti assoggettati al regime forfettario o dei minimi. Viene poi mantenuto il doppio limite quantitativo, già stabilito dal Senato, relativo all'esclusione dall'imposta delle imprese che nel corso di ciascun semestre non abbiano superato il tetto delle 1500 operazioni imponibili ed abbiano fatturato meno di 1.500.000 euro. L'estensione della "web tax" alle imprese residenti, non comporta un formale ampliamento della platea dei contribuenti assoggettati alla nuova imposta: è infatti conseguenza dell'eliminazione del credito d'imposta, una scelta obbligata per il carattere

discriminatorio dello strumento adottato, incompatibile con i principi del diritto dell'Unione al riguardo.

Altra novità di rilievo è la riduzione dell'aliquota dal 6% al 3%. Il valore numerico dell'aliquota, relativamente modesto non deve trarre in inganno. La base imponibile della nuova imposta è infatti indeterminata, nel senso che il legislatore non ha individuato gli elementi che concorreranno a determinarla; salvo il fatto che l'elemento base è determinato dai ricavi, vale a dire da una base imponibile che rappresenta un multiplo rispetto a quella costituita dal reddito netto ante imposte. Con il risultato che, specie nei settori più innovativi, caratterizzati dalla necessità di notevoli investimenti o ad elevata concorrenza, e dalla rapida obsolescenza dei prodotti e da ricarichi modesti, la nuova imposta sarà particolarmente onerosa e penalizzante per le imprese italiane, o con stabile organizzazione in Italia.

Esito inevitabile in un ordinamento in cui il diritto ha perso da tempo la funzione essenziale di ordinare a sistema gli interventi legislativi, nel corso del tempo, non solo in campo tributario. Le conseguenze di questo modo estemporaneo di legiferare, sono all'evidenza particolarmente negative in settori quali quello tributario, in cui l'ampia discrezionalità che caratterizza la funzione legislativa, incontra una serie di limiti posti dalla stessa Costituzione per assicurare effettività ad altri interessi anch'essi di rilievo costituzionale.

Limiti che non è consentito al legislatore di aggirare, o peggio, come nel caso dell'emendamento proposto in Senato, di ignorare (ad es. istituendo un credito d'imposta discriminatorio).

È quanto accadrà alla nuova "web tax", che, se mai diventerà operativa dovrà essere accompagnata dall'adozione di tre provvedimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, finalizzati tra l'altro a definire l'ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dell'imposta. Elementi essenziali del nuovo tributo di cui la legge nulla dice, salvo un riferimento del tutto generico al fatto che dovrebbe colpire "*ricavi delle attività completamente dematerializzate*": dunque in violazione del principio di riserva di legge.

3. Necessità di un approccio internazionale alla tassazione dell'economia digitale:

le linee di azione decise dall'Unione europea

Le riserve formulate alla “web tax” all’italiana, nelle sue diverse formulazioni, trovano fondamento nell’assoluta mancanza di un disegno organico alla base della nuova imposta. Un dato comune all’insieme della politica tributaria, a partire dal 2006, quando, con i decreti legge di luglio e settembre 2006 e la legge finanziaria per il 2007, il secondo Governo Prodi, con alcuni interventi mirati, aveva smantellato la riforma fiscale del 2003/2006, senza sostituirla con un modello alternativo altrettanto coerente (l’obiettivo dichiarato di voler correggere gli effetti della riforma dell’IRPEF, in attuazione della legge n.80/2003 di delega al governo per la riforma del sistema tributario dello Stato, ritenuta troppo generosa per i redditi medio-alti, si rivelerà in seguito una controriforma di dubbia legittimità, sia per lo svuotamento del principio di riserva di legge, sia per la regressività delle modifiche introdotte all’IRPEF, evidenziate impietosamente dall’incremento delle ritenute alla fonte sui redditi da lavoro dipendente e delle addizionali locali, estese alla “no tax area” e alla “family area”. Sugli effetti distributivi di quelle misure, sostanzialmente regressive, si rinvia agli articoli da me pubblicati in questa rivista in quel periodo).

Basta confrontare il testo della “web tax” licenziato in commissione al Senato, finalizzato a colpire i profitti delle grandi multinazionali del web, rispetto a quello approvato dalla Camera poche settimane prima, divenuto poi definitivo, per rendersi conto che ci si trova in presenza non di un articolato che ha subito qualche modifica; quanto piuttosto di due imposte completamente diverse dal punto di vista strutturale, giuridico e distributivo.

Né si può dimenticare che nella riunione informale dell’ECOFIN del 15 e 16 settembre 2017 a Tallin, su cui torneremo diffusamente più avanti, i Ministri dell’economia di Francia, Germania, Italia e Spagna, avevano sollecitato la Commissione a presentare un progetto di riforma del sistema di tassazione dell’economia digitale, idoneo a far pagare alle grandi multinazionali nord-americane che operano in rete, una quota dei profitti raccolti nei territori di ciascuno Stato dell’Unione europea.

Contrastando i comportamenti elusivi e la diffusa evasione nel campo dell’IVA

che caratterizza questo settore dell'economia, in costante espansione anche per le opportunità che offre di sottrarsi agli obblighi tributari.

Lascia quindi perplessi l'iniziativa dell'Italia d'introdurre unilateralmente, a due mesi da quell'accordo, un'imposta sui ricavi a carico delle imprese che operano in rete, che per le imprese nazionali o con stabile organizzazione in Italia, si somma alle tradizionali imposte sul reddito e all'IRAP, senza alcun coordinamento rispetto a quanto si sta proponendo di realizzare al riguardo in sede di Unione europea. E sottolineo la questione europea, perché è di tutta evidenza che, un accordo più generale a livello internazionale, in sede OCSE, sarà possibile solo dopo che l'Europa avrà dato una risposta soddisfacente all'esigenza di mantenere e difendere la propria sovranità fiscale, in un settore che sta cambiando radicalmente le abitudini di vita di centinaia di milioni di persone, in ogni angolo del pianeta. Un settore che nell'arco di pochi anni rappresenterà nelle economie avanzate, tra il 30% e il 40% del PIL.

D'altra parte è del tutto evidente che una soluzione a livello di Unione europea è la sola praticabile. Il commercio internazionale è regolato da una serie di accordi bilaterali e multilaterali a livello internazionale che garantiscono sia la libera circolazione di persone, di cose e di servizi, sia il divieto di doppie imposizioni. Saranno infatti le istituzioni europee che dovranno consentire le deroghe all'ordinamento vigente e definire le modifiche normative indispensabili alla nozione e alla disciplina di "*stabile organizzazione*", per assicurare la tassazione delle attività internazionali dei grandi network che operano nella Rete, là dove si originano i flussi di ricchezza.

Vediamo ora in che direzione si stanno muovendo la Commissione e il Consiglio UE per mettere ordine in questo delicato settore. Al riguardo occorre una breve premessa. Il programma di riforme su cui ha lavorato negli ultimi 2 anni la Commissione, si incrocia con l'esito del referendum che, nell'estate 2016, ha condotto il Regno Unito ad uscire dall'Unione europea, e ne è stato condizionato in misura significativa.

Il motivo è intuibile. Accanto all'esigenza avvertita sia dalle Istituzioni europee,

sia da un'ampia maggioranza di Stati membri, di una riforma della fiscalità europea che desse seguito, nell'ambito dell'imposizione dei redditi delle società, alle modifiche introdotte nel 2015 alla direttiva c.d. "madre-figlia" (introduzione, a partire dal 31 dicembre 2015, di una *clausola vincolante anti-abuso quale regola de minimis* nella direttiva n.90/435/CEE "madre-figlia", poi confluita nella direttiva n.2011/96/UE e nel 2016 nella direttiva per il contrasto all'elusione e all'evasione fiscale, direttiva 2016/1164/UE), la Commissione aveva avviato nel 2016, una serie di studi e di sondaggi tra gli Stati dell'Unione, con il duplice obiettivo di riformare il sistema di imposizione e riscossione dell'IVA intracomunitaria, e di introdurre un nuovo modello d'imposizione delle attività immateriali svolte dalle piattaforme digitali dei grandi net-work Nord-americani e cinesi che operano in rete.

Queste iniziative, sono state in parte condizionate dall'avvio della trattativa con il Governo del Regno Unito sulla Brexit, un tema complesso in sé, reso più delicato dall'assenza di precedenti, che ha costituito a partire dal 2017 la principale attività della Commissione. Un condizionamento che ha investito anche nel merito i progetti di riforma fiscale, con l'obiettivo di non offrire vantaggi competitivi in questo delicato settore al Regno Unito, non più vincolato dalle direttive europee: a cui occorre aggiungere, la liberazione dai vincoli posti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, nel caso di una possibile "hard brexit".

Un esempio di questa sovrapposizione è sicuramente costituito dal progetto di direttiva facoltativa sul regime dell'IVA intracomunitaria, presentato dalla Commissione all'ECOFIN il 21 dicembre 2016, con l'obiettivo di contrastare l'evasione, particolarmente diffusa nelle operazioni transfrontaliere tra Stati membri dell'UE.

Il filo conduttore del progetto è rappresentato dall'estensione nelle operazioni transfrontaliere del sistema del "reverse charge", attualmente limitato alla sola fase dell'esportazione intracomunitaria, (che consente di assolvere l'IVA sulle merci esportate all'Interno dell'Unione, nel Paese di destinazione, senza controlli doganali), fino all'ultima fase del ciclo, vale a dire alle operazioni B 2 C (*business to*

consumer). In estrema sintesi, per tutte le operazioni di valore superiore a 10.000 euro, la nuova proposta prevede la trasformazione dell'IVA, da imposta frazionata sul valore aggiunto degli scambi, riscossa in ogni fase del ciclo economico, in un'imposta monofase sull'intero valore, applicata al consumo finale del bene importato.

In base a questo progetto, nelle fasi intermedie l'imposta verrebbe indicata in fattura con il sistema del "reverse charge", ma non effettivamente versata.

Questo modello applicativo, immaginato per contrastare le frodi all'IVA nelle operazioni intracomunitarie, dovrebbe avere carattere facoltativo ed essere avviato in via sperimentale, con la possibilità di ritornare al regime attualmente vigente, in caso di inconvenienti (ulteriore aumento dell'evasione). Uno schema, sia detto per inciso, non privo di rischi: il meccanismo frazionato di addebito e di riscossione dell'IVA, scoraggia l'evasione quando l'imposta è effettivamente versata: Quando invece l'addebito in fattura è solo documentale, tuttavia non seguito dal versamento dell'imposta, il rischio che la catena si spezzi in un punto della filiera e la merce venga immessa al consumo senza IVA, sussiste sempre.

Questo progetto di direttiva facoltativa, oltretutto non vincolante, quindi derogabile da parte degli Stati che lo adottano, è stato accompagnato da diffusi dubbi, a partire dalla stessa Commissione, per l'assenza di precedenti. Tuttavia questo progetto di direttiva con ogni probabilità non avrà seguito. È stato infatti superato dal nuovo schema di applicazione dell'IVA sul commercio elettronico, compresi gli scambi di beni e servizi immateriali nelle operazioni intracomunitarie, presentato dalla Commissione all'ECOFIN il 1° dicembre 2016, nell'ambito di un più ampio progetto di riforme in campo fiscale.

Attività che oggi eludono ed evadono gran parte delle imposte sui profitti, e la stessa IVA, operando da stabili organizzazioni stabilite in Paesi a fiscalità privilegiata. Una situazione inaccettabile per le perdite di gettito, che coinvolge sia gli Stati membri sia la stessa U.E.

In buona sostanza la Commissione, presentando il progetto di "reverse charge" generalizzato dell'IVA nelle operazioni intracomunitarie, per contrastare le frodi,

dopo aver illustrato al Consiglio pochi giorni prima il pacchetto di riforme fiscali relativo all'economia digitale, ha di fatto reso superato lo schema del "reverse charge" generalizzato, prima ancora di sottoporlo al vaglio del Consiglio e del Parlamento europeo.

Come vedremo, il nuovo schema di applicazione dell'IVA all'economia digitale, basato sull'addebito dell'imposta nel Paese di destinazione delle operazioni digitali, idoneo ad abbattere i costi di gestione del sistema di applicazione dell'IVA agli scambi intracomunitari, e a staccare la spina alla giostra delle frodi carosello, ridimensionando l'evasione, ha offerto un percorso alternativo, applicabile all'insieme delle operazioni intracomunitarie, che ha sbloccato un sistema "provvisorio", immobile da un quarto di secolo.

4. Autunno 2017: l'UE estende il criterio del Paese di destinazione, stabilito per assolvere l'IVA nel settore digitale, all'insieme delle operazioni intracomunitarie

Ma andiamo con ordine, cercando in particolare di fissare l'attenzione sulle novità che interessano l'economia digitale, a partire dal nuovo regime IVA. Senza tuttavia perdere di vista che l'estensione del meccanismo dello Sportello unico europeo, all'insieme operazioni digitali rese a soggetti passivi IVA (c.d. B2B) ovvero a consumatori finali (B2C), farà da battistrada al nuovo regime dell'IVA intracomunitaria, che adotterà il medesimo schema, esteso a ogni operazione imponibile, resa da un soggetto passivo ad un committente. (impresa o consumatore finale)

Anche in seguito alle sollecitazioni di molti Stati dell'Unione, espresse, nella riunione informale dell'ECOFIN svoltasi a Tallinn il 15 e 16 settembre 2017, dedicata ai problemi dell'economia digitale, la Commissione ha presentato, il 21 settembre al Parlamento europeo e al Consiglio, la Comunicazione "*Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale*".

Nella comunicazione la Commissione ha illustrato alcune proposte relative ad una nuova regolamentazione delle transazioni operate nell'ambito dell'economia digitale. Il nuovo indirizzo si propone di estendere il regime IVA basato sul cd. "mini

sportello unico europeo” applicato dal 2015 alle operazioni intracomunitarie a contenuto esclusivamente digitale, rese a consumatori finali (operazioni B2C), alle altre operazioni poste in essere tra soggetti passivi ai fini IVA, vale a dire alle operazioni B2B (*business to business*).

Con il nuovo schema applicativo, stabilito ormai per l’insieme delle attività digitali, le operazioni imponibili ai fini dell’IVA, rese a un soggetto residente in uno Stato dell’UE, diverso da quello di residenza dell’esportatore, non saranno più esportate in esenzione d’imposta, come è attualmente stabilito per tutte le operazioni intracomunitarie. L’impresa esportatrice addebiterà l’IVA secondo le regole e l’aliquota stabilita nel Paese importatore, addebitando l’IVA in fattura e versandola allo Sportello unico europeo.

In questo modo, intuitivamente, tutte le operazioni on line, quindi anche quelle B2B, verranno introdotte nello Stato importatore, già gravate dell’importo dell’IVA stabilito dalla legislazione dello Stato destinatario dell’operazione intracomunitaria, anziché essere esportate senza essere gravate d’imposta, con addebito in fattura dell’IVA da versare successivamente, nel Paese di destinazione dell’operazione, da parte del soggetto passivo committente.

Uno schema applicativo reso possibile negli ultimi anni dalla diffusione dei sistemi digitali, che oltre a snellire drasticamente la gestione dell’IVA a carico dei soggetti passivi del tributo, abatterà anche i costi di conformazione a carico delle imprese digitali che operano sul mercato on line.

La Commissione ha quindi presentato, il 29 settembre 2017 una proposta complessiva di riforma del sistema, che riguarda sia il regime comune dell’IVA nel commercio elettronico, sia un nuovo sistema di imposizione dei profitti della “net-economy”, finalizzato a contrastare le pratiche elusive poste in essere dai grandi network dell’economia digitale.

Completa il quadro delle proposte di riforma il nuovo schema di applicazione dell’IVA nelle operazioni intracomunitarie, proposto dalla Commissione, il 4 ottobre 2017, che pone termine, dopo un quarto di secolo, al regime provvisorio adottato nel 1993 per consentire il funzionamento del Mercato Unico, abolendo

contemporaneamente le frontiere doganali interne.

Uno schema applicativo reso possibile negli ultimi anni dalla diffusione dei sistemi digitali, che oltre a snellire drasticamente la gestione dell'IVA a carico dei soggetti passivi del tributo, abatterà anche i costi di conformazione a carico delle imprese digitali che operano sul mercato on line

In buona sostanza lo schema proposto rivoluziona il modello di tassazione vigente, basato sulla non imponibilità delle esportazioni e sull'applicazione dell'IVA nel Paese di destinazione delle merci importate, in base al principio dell'inversione contabile e della fatturazione dell'imposta in entrata e in uscita, senza tuttavia versare il tributo nel paese di origine.

In base al meccanismo vigente, l'IVA viene corrisposta quindi, dall'acquirente, all'atto del ricevimento della fattura, nel Paese di destinazione della merce o di effettuazione del servizio. Un sistema complesso e costoso innanzitutto per i soggetti passivi IVA, che incontrano difficoltà e costi molto maggiori rispetto alle esportazioni verso Paesi extracomunitari, regolate in dogana.

Secondo la Commissione, operare in un Paese europeo diverso dal proprio, che sia parte del Mercato unico, costa a ogni operatore 8.000 € per ogni nuovo Stato membro in cui intenda operare.

Una situazione insostenibile, che limita la concorrenza, perché impedisce di fatto alle imprese minori di esportare nei diversi Stati dell'Unione, per via degli extracosti determinati dall'abolizione delle frontiere doganali all'interno del Mercato unico. Un quadro paradossale che favorisce gli scambi con i Paesi extra UE, rispetto a quelli tra gli Stati membri dell'UE.

In buona sostanza l'attuale schema applicativo dell'IVA per gli scambi intra UE, pensato oltre un quarto di secolo fa nell'Europa dei dodici per realizzare il Mercato Unico, abolire le barriere doganali e favorire lo sviluppo delle relazioni intra UE, si è trasformato nel corso del tempo nel suo opposto. L'avvio, negli stessi anni, di un processo accelerato di globalizzazione del sistema economico, ha rapidamente reso non competitivo il sistema amministrativo di gestione dell'IVA negli scambi tra gli Stati membri dell'UE. Una costruzione artificiosa, con elevati e crescenti costi

di conformazione, che lascia ampi spazi all' evasione, specie nelle forme più pericolose delle frodi carosello, che costituisce ormai un ostacolo allo sviluppo delle relazioni economiche nel Mercato Unico.

In ogni caso una condizione particolarmente penalizzante per l'Italia, caratterizzata da una dimensione d'impresa, e da un numero di addetti per impresa che in media è solo un quinto rispetto al nostro principale concorrente nell'UE, la Germania.

Alla base della proposta, che ha, come detto, non solo l'obiettivo di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale, nelle operazioni digitali, ma di abbattere drasticamente gli oneri amministrativi di gestione delle operazioni intra-comunitarie, vi è l'introduzione di un Portale Unico Europeo a cui l'esportatore verserà l'IVA calcolata in base all'aliquota vigente nel Paese di destinazione delle merci. Queste ultime entreranno nel Paese di destinazione avendo già assolto l'IVA, versata al Portale Unico Europeo dall'esportatore.

Come abbiamo visto, le nuove norme ampliano un portale UE già esistente (mini "sportello unico") per la registrazione dell'IVA delle vendite a distanza e istituiscono un nuovo portale per le vendite on line provenienti da paesi terzi con valore inferiore a 150 €, attualmente esenti. Il nuovo portale ridurrà fortemente i costi di conformazione relativi all'applicazione delle norme in tema di IVA nelle operazioni effettuate tra imprese e consumatori (le c.d. B2C), facendo venir meno un'esenzione diffusa che avvantaggia le vendite a distanza e falsa la concorrenza nel Mercato Unico Europeo. Sarà quindi il Portale Unico europeo ad attribuire l'IVA spettante ai singoli Stati, attraverso un meccanismo di clearing che, operate le eventuali compensazioni, verserà quanto dovuto a favore delle Amministrazioni finanziarie di ciascuno Stato membro.

Questo progetto, è stato presentato dalla Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo il 4 ottobre 2017. Secondo la calendarizzazione proposta della Commissione, la riforma dovrebbe prendere avvio nel 2019 e andare a regime per fasi successive entro il 2022. Un tempo relativamente breve, se si pensa che nella primavera del 2017, in Europa si ragionava ancora sull'ipotesi di estendere il

“reverse charge” documentale nelle operazioni intracomunitarie, su basi facoltative, fino a quelle rese a consumatori finali, le sole assoggettate al tributo; facendo così venir meno il carattere d'imposta plurifase sul valore aggiunto degli scambi, vale a dire degli elementi qualificanti dell'IVA europea.

L'aspetto di maggior originalità ed interesse della proposta è rappresentato dal collegamento tra il nuovo pacchetto di misure fiscali, finalizzate a estendere all'insieme dell'economia digitale il regime IVA basato sul “Mini Sportello Unico Europeo”, introdotto del 2015 per le vendite on line a privati (B2C) di prodotti digitali, e la riforma del regime speciale IVA per le vendite intracomunitarie.

A ben vedere il nuovo regime di applicazione dell'IVA alle operazioni digitali, supera il tradizionale criterio di detassazione delle esportazioni (che ha accompagnato la nascita della TVA in Francia (1953) e la sua adozione nella CEE nel 1972), sostituendolo con l'addebito dell'IVA nel Paese di destinazione dell'operazione, ed il versamento dell'imposta da parte dell'esportatore, attraverso lo Sportello Unico Europeo. Un modello innovativo, sperimentato nelle operazioni digitali al consumatore finale (B2C), che ha creato le condizioni per la sua estensione all'insieme delle operazioni on line.

Premessa per una riforma complessiva dell'IVA nelle operazioni intra-europee, estesa all'insieme delle attività imponibili, attesa da un quarto di secolo.

Da ultimo il 5 dicembre 2017 il Consiglio, nel quadro della strategia tesa a realizzare il Mercato unico digitale dell'UE, ha adottato, sulla base delle proposte della Commissione nuove norme intese a rendere più semplice e meno oneroso il rispetto degli obblighi in materia di IVA per le imprese online. Rispetto alle proposte della Commissione del 29 settembre, le norme introdotte dal Consiglio propongono di rendere responsabili della riscossione dell'IVA le piattaforme digitali, quando agiscono come intermediarie nelle vendite a distanza.

Si tratta di una novità non prevista nelle proposte della Commissione, di grande rilievo per la realizzazione del Mercato Unico digitale. Attualmente la maggior parte delle merci che vengono importate per la vendita a distanza entrano nell'UE in esenzione dall'IVA. Una condizione che il pacchetto di misure sul Mercato unico

digitale, proposte dalla Commissione e implementate dal Consiglio a dicembre, semplificando decisamente le modalità applicative dell'imposta si propone di superare.

Il ruolo centrale che questo schema attribuisce alle grandi piattaforme digitali multinazionali, anticipa l'altro aspetto su cui è impegnata da tempo la Commissione: una tassazione equa delle imprese multinazionali che controllano le grandi piattaforme digitali, che monopolizzano il mercato delle vendite on line.

Una linea strategica, fondata sulla ricerca in sede OCSE di accordi per una tassazione trasparente dei redditi d'impresa, attraverso la definizione della base imponibile comune nell'ambito del progetto BEPS, basata sulla ridefinizione di "*stabile organizzazione*", che tenga conto nella determinazione del reddito imponibile, del luogo in cui i flussi di ricchezza vengono effettivamente generati o utilizzati. Tutela anche flessibile, che anticipa alcuni obiettivi in sede europea; a partire dall'IVA digitale, che attraverso l'uropeizzazione dell'imposta determinata dallo "*sportello unico europeo*", porrà fine ad una esenzione- elusione generalizzata dell'imposta sulle vendite nel Mercato Unico Europeo.

Questa soluzione innovativa, partendo dall'economia digitale, offrirà gli strumenti per l'imposizione nei luoghi in cui si generano i flussi di ricchezza, di una parte dei profitti realizzati attraverso piattaforme che sviluppano il proprio business utilizzando il web.

5. Dal nuovo sistema di applicazione dell'Iva, all' imposta temporanea sui ricavi delle piattaforme digitali: il pragmatismo riformista dell'UE

Se si esamina la proposta di imposta temporanea sull'imposizione di una parte dei profitti realizzati dalle grandi multinazionali del Web, da Google a Ali Baba, passano per Amazon, la prima impressione suscitata negli studiosi più avvertiti e liberi da interessi settoriali è di delusione.

La nuova tassa sulle imprese che utilizzano per il proprio business la rete, realizzando enormi profitti nelle economie avanzate, sembra più un messaggio all'OCSE per progredire sulla strada degli accordi BEPS, cornice nella quale far

rientrare anche le specificità dell'economia digitale, piuttosto che una nuova imposta, coordinata con le principali imposte oggetto di accordi internazionali: a partire dalle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Non è chiaro se la nuova "web service tax" sarà una tassa sui ricavi lordi al netto dell'IVA, ovvero adotterà uno schema simile a una "cash flow tax", o un'altra specie di imposta indiretta sulle vendite, a carico delle piattaforme digitali, che si andrà ad aggiungere all'IVA. Tuttavia se si ripercorre il processo riformista che ha impegnato le Istituzioni europee dal dicembre 2016 ad oggi in campo tributario, ci si rende conto della profondità della svolta riformatrice, a partire dalla fiscalità digitale.

L'impressione che se ne trae è che il vero oggetto della riforma sia il nuovo regime di applicazione dell'IVA alle operazioni intra-europee, basato sull'applicazione dell'IVA nel paese di origine dell'operazione, in base alla disciplina prevista nel Paese di destinazione: alla cui Amministrazione verrà versata l'IVA, attraverso lo "Sportello unico europeo". Uno schema, come abbiamo visto, reso possibile dall'introduzione nel 2015 del "Mini sportello unico" per le operazioni digitali rese ai consumatori finali (B2C); esteso gradualmente dal 2018 a tutte le operazioni stabilite attraverso piattaforme digitali.

Questa riforma, che andrà a regime, secondo il cronoprogramma stabilito dalla Commissione, nel 2020, avrà due principali aspetti positivi: da un lato porrà termine ad un'elusione ed evasione talmente diffusa nel settore digitale, tali da determinare gravi distorsioni della concorrenza a danno delle imprese europee. Dall'altro l'adozione di uno schema d'imposizione dell'IVA molto meno esposto all' evasione, offrirà i dati e i riscontri indispensabili, per poter introdurre una "web tax", calcolata sui profitti realizzati dalle imprese digitali, prive di stabile organizzazione nell'UE, tuttavia con presenze significative nel mercato digitale dell'Unione.

In questo quadro, la previsione a partire dal 2020 di un'imposta provvisoria sulle attività digitali, calcolata sui ricavi delle imprese, realizzati attraverso piattaforme digitali, ne evidenzia i limiti strutturali, sia sotto il profilo della capacità contributiva, sia del rischio di doppie imposizioni, per le imprese residenti o aventi stabile organizzazione in un Paese dell'Unione. Non sfugge, ai tecnici e ai responsabili

politici della Commissione, che, specie nelle imprese digitali, i ricavi lordi non rappresentano un indice rappresentativo della capacità contributiva; il rapporto tra ricavi e profitti varia molto in funzione delle diverse attività svolte, e quindi non è idonea a realizzare il principio di parità dei contribuenti rispetto alle leggi tributarie.

D'altra parte se è vero che il rapporto tra profitti e ricavi è molto differenziato in funzione delle attività svolte e dei processi produttivi adottati, è anche vero che non è dato avere profitti in assenza di ricavi. Di qui la cautela della Commissione, manifestata dal carattere temporaneo della "web tax" proposta, rispetto a un parametro, quale quello dei ricavi lordi, che rischia di penalizzare le imprese domestiche, rispetto alle multinazionali del web prive di stabile organizzazione in Europa.

Sia ben chiaro, queste osservazioni non hanno nulla a che vedere con quanti negano l'opportunità e la legittimità di tassare le realtà immateriali, attraverso l'organizzazione e l'utilizzazione dei dati raccolti, quando questa utilizzazione produce valore in un territorio determinato. Tuttavia le modalità di esercizio della potestà impositiva, in questo come in ogni altro campo delle attività economiche, richiede un fermo ancoraggio ai principi distributivi, stabiliti nelle Carte Costituzionali delle democrazie contemporanee, e la loro traduzione in testi legislativi coerenti con tali principi.

Quest'attenzione, quanto mai opportuna ai profili giuridici della "web tax" temporanea, che emerge nelle proposte della Commissione, potrebbe dunque essere letta come un elemento di pressione in sede OCSE, sia per giungere rapidamente ad una soluzione che dia effettività al programma BEPS, sia per rivedere la nozione di stabile organizzazione nelle imprese digitali, per poter trattenere legittimamente una quota dei profitti realizzati dalle piattaforme digitali nei diversi Paesi dell'UE.

In buona sostanza, più che una nuova imposta, lo schema dei due progetti di direttiva, indica un'agenda di lavoro in cui l'armonizzazione delle imposte sui profitti delle società, trovi una risposta coerente con le logiche sottostanti ad un'economia sempre più mondializzata, ed in cui le attività immateriali crescono in misura

esponenziale, rispetto a quelle tradizionali.

Risposte che implicano la soluzione di problemi giuridici complessi, che rendono velleitaria, ed in definitiva controproducente qualsiasi iniziativa unilaterale, in un singolo Stato. Alla luce di questa premessa, vediamo di esaminare i principali aspetti delle proposte della Commissione, illustrate all'ECOFIN del 21 marzo 2018, per assicurare un'imposizione equilibrata delle attività realizzate in Europa attraverso piattaforme digitali, prive di stabili organizzazioni nel territorio dell'Unione.

La prima iniziativa ha ad oggetto una direttiva per la riforma comune delle norme UE in materia di imposta sulle società per le attività digitali.

In base a questa proposta, se approvata, gli Stati membri potrebbero tassare gli utili prodotto nel loro territorio da società non residenti, prive di stabile organizzazione.

Proposta 1: una riforma comune delle norme dell'UE in materia di imposta sulle società per le attività digitali

Questa proposta consentirebbe agli Stati membri di tassare *i profitti* generati sul loro territorio, da società prive di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato; quindi anche nell'ipotesi in cui una società non abbia una presenza *fisica*, in quello Stato. In buona sostanza con le nuove norme, ove approvate, le imprese online contribuirebbero alle finanze pubbliche nella stessa proporzione stabilita per le imprese tradizionali.

Una piattaforma digitale sarà considerata una "presenza digitale" imponibile o una stabile organizzazione virtuale in uno Stato membro, in presenza di almeno uno dei seguenti criteri: 1) supera una soglia di 7 milioni di euro di ricavi annuali in uno Stato membro; 2) ha più di 100 000 utenti in uno Stato membro in un esercizio fiscale; 3) oltre 3 000 contratti commerciali per servizi digitali sono stabiliti tra l'impresa digitale e utenti aziendali in un esercizio fiscale.

In base alle nuove norme cambierà anche il modo in cui gli utili sono attribuiti agli Stati membri allo scopo di riflettere meglio le modalità con cui le imprese

possono creare valore online: ad esempio, in funzione del luogo in cui l'utente si trova al momento del consumo.

Il riferimento al luogo del consumo richiama, come ho sottolineato in precedenza, il ruolo centrale assunto dalla riforma dell'IVA al riguardo. Infatti attraverso i dati dell'IVA corrisposta dalle attività digitali, rilevati dallo sportello unico europeo, la Commissione avrà a disposizione lo strumento affidabile per valutare l'effettiva consistenza della presenza in un determinato Stato di una piattaforma on line.

In definitiva, il nuovo sistema determinerà un legame effettivo tra il luogo in cui gli utili sono realizzati e quello in cui sono assoggettati all'imposta sui profitti. La disciplina della *"stabile organizzazione virtuale"* potrebbe in seguito essere integrata nel campo di applicazione della base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB). Questo schema è stato già proposto dalla Commissione per ripartire gli utili dei grandi gruppi multinazionali in un modo che si tenga maggiormente conto del luogo in cui il valore è creato.

Alla luce di questa prospettiva, delineata per altro in modo molto sintetico dalla Commissione, si comprende la rilevanza che assumerà nei prossimi anni il Mercato Unico digitale sul versante dell'IVA. Eliminando da un lato un'*elusione-evasione* di massa, distorsiva della concorrenza; offrendo dall'altro gli strumenti per un riequilibrio impositivo anche sul versante delicato delle imposte dirette, nel quale la revisione della nozione di *"stabile organizzazione"*, costituisce la premessa, per il riequilibrio del sistema.

La seconda iniziativa della Commissione si basa sull'istituzione di una *"web tax"* temporanea sui ricavi delle principali Società dell'economia digitale, prive di stabile organizzazione in un Paese dell'UE.

Proposta 2: un'imposta temporanea su determinati ricavi di attività digitali

Il secondo asse intorno a cui ruota lo schema riformista proposto dalla Commissione, è costituito da un'imposta temporanea sulle attività digitali delle principali società che operano attraverso piattaforme digitali, oggi non tassate:

questo nuovo tributo, calcolato sui ricavi lordi al netto dell'IVA, dal contenuto magmatico, garantirà in parallelo con l'avvio della riforma dell'IVA sulle attività digitali, un gettito immediato per gli Stati membri.

La nuova tassa temporanea sulle attività digitali, secondo la Commissione, ha l'ulteriore obiettivo di evitare che alcuni Stati membri adottino misure unilaterali per tassare le attività digitali; il che potrebbe condurre a una molteplicità di risposte nazionali che sarebbe dannosa per il Mercato Unico. Il riferimento, inutile dirlo, è alla futura "web tax" italiana, su cui ci siamo soffermati in precedenza.

Alla luce di queste considerazioni, si delinea più chiaramente la strategia riformista della Commissione. Trasformare radicalmente lo schema d'imposizione dell'IVA nelle operazioni intra-europee, a partire dall'economia digitale, creando il Mercato unico europeo dell'economia digitale. Utilizzare le rilevazioni del gettito IVA provenienti dal mercato digitale, per introdurre una riforma comune delle norme dell'UE in materia di imposta sul reddito delle società che operano nel mercato digitale.

In questo quadro, l'imposta temporanea, a differenza di quanto previsto dalla riforma comune dell'imposta sul reddito delle società digitali, dovrebbe essere un'imposta indiretta che si applicherebbe ai ricavi lordi, al netto dell'IVA, di quelle attività digitali, che attualmente si sottraggono alle imposte sui profitti, pur producendo valore nel Territorio dell'UE.

Tale sistema si applicherà solo a titolo temporaneo, fino all'attuazione di una riforma globale integrata da meccanismi che limitino la possibilità della doppia imposizione.

Oggetto della tassa saranno i ricavi ottenuti dalle attività in cui gli utenti sono i soggetti che determinano la creazione di valore e che sono i più difficili da quantificare con le norme fiscali attuali.

La Commissione indica a titolo esemplificativo:

A) i ricavi generati dalla vendita di spazi pubblicitari online; B) quelli prodotti da attività di intermediazione digitale che permettono agli utenti di interagire con altri

utenti e che possono facilitare la vendita di beni e servizi tra di essi; C) i ricavi ottenuti dalla vendita di dati generati da informazioni fornite dagli utenti.

Il nuovo tributo sarà riscosso dagli Stati membri in cui si trovano gli utenti e si applicherà solo alle imprese con ricavi annui complessivi a livello mondiale di 750 milioni di euro e ricavi nell'UE di 50 milioni di euro. Questo contribuirà a far sì che le start-up e le scale-up più piccole siano esonerate dall'imposta. Secondo le stime, degli Uffici della Commissione, se sarà applicata con un'aliquota del 3%, l'imposta potrà generare entrate per gli Stati membri dell'ordine di 5 miliardi di euro all'anno.

Se a questo dato si aggiunge il recupero di gettito IVA determinato dall'Estensione dello "*sportello unico europeo*" all'insieme delle attività digitali, valutato in altri 5 miliardi, ne consegue che, nella fase transitoria si ridurrà di almeno altrettanto il vantaggio competitivo indebito a favore delle imprese digitali.

Vantaggio che dovrebbe ridursi ulteriormente quando andrà a regime la riforma dell'imposizione dei redditi societari sulla base delle indicazioni contenute nel primo dei due schemi di direttiva formulati dalla Commissione.

Comprensibilmente, le proposte della Commissione susciteranno resistenze ed opposizioni in quei Paesi, essenzialmente Irlanda e Lussemburgo, che attualmente, con *ruling* fiscali vantaggiosi ed aliquote particolarmente generose, trattengono nelle loro giurisdizioni, la maggior parte dei profitti realizzati in Europa dalle multinazionali del web. A queste occorre aggiungere le resistenze motivate da osservazioni tecniche, relative in particolare all'istituzione di un'imposta sui ricavi lordi, considerata (giustamente) inespessiva di capacità contributiva, in quanto inidonea ad assicurare la parità di trattamento fiscale delle diverse realtà che operano attraverso piattaforme digitali.

Sono convinto anch'io che tassare i ricavi con un'aliquota unica, sia sotto il profilo fiscale un errore. È una delle ragioni per cui ho criticato la "web tax" italiana, sostenuta più volte su Il sole 24 ore, dal prof. Marè. Osteggiata, d'altra parte, dai sostenitori interessati dello status quo. D'altra parte non si possono neppure ignorare gli effetti dirompenti che si sono già prodotti e che si moltiplicheranno nei prossimi anni, senza un intervento organico da parte dell'UE, e, auspicabilmente,

dell'OCSE.

Secondo i dati forniti dalla commissione dal 2008 al 2016 il fatturato delle cinque piattaforme di e-commerce più grandi al mondo è cresciuto del 32%, mentre l'intero settore del commercio europeo ha visto aumentare i propri ricavi dell'1%. Nel 2006 le società tecnologiche rappresentavano il 7% della capitalizzazione di mercato, quest'anno più della metà: il 54%. E gli introiti delle piattaforme collaborative dovrebbero crescere del 35% ogni anno per la prossima decade.

Ce ne è abbastanza per un giurista per dire che, a prescindere dalle ricadute sociali e fiscali di uno sviluppo anarchico del settore digitale, non intervenire travolgerebbe nell'arco di pochi anni l'intera costruzione dell'Unione europea, relegando alla marginalità i Paesi ritornati ormai sovranisti.

Più che un rischio, un incubo, per gli effetti di ripiegamento su sé stessi, che avrebbe sull'intera società europea, impoverendola.

6. Conclusioni

Anche in questo articolo, il filo conduttore, a partire dal titolo è quello della "web tax": mi sembra quindi opportuno sgombrare il campo da un equivoco. Per esaminare il percorso di riforme fiscali avviato dall'Unione europea dal dicembre 2016 ad oggi, siamo infatti partiti dalla "web tax" italiana, di cui ho illustrato l'iter legislativo, introdotta con la legge di stabilità per il 2018, che entrerà in vigore nel 2019 e sarà applicata solo dal 2020.

Ma come emerge chiaramente dalla prima delle due proposte di direttiva della Commissione, presentata il 21 marzo u.s., relativa alla revisione dell'imposta sui redditi delle società digitali, l'obiettivo della riforma non è quello di introdurre una "web tax", quanto piuttosto di spezzare le alleanze tra immobilismi ed interessi economici e politici di alcuni Stati membri, che hanno fin qui bloccato la costruzione di un vero Mercato Unico ai fini dell'IVA. Un percorso di riforma che, partendo dalla creazione di un Mercato Unico Europeo delle operazioni digitali, ai fini dell'IVA giunga poi, rapidamente ad adottare il medesimo schema applicativo, basato sullo "Sportello Unico Europeo", a tutte le vendite intracomunitarie.

Un sistema comune dell'IVA nelle operazioni intracomunitarie, in cui l'IVA verrà riscossa nel Paese di origine delle operazioni, e versata attraverso lo "Sportello Unico Europeo", nel Paese di destinazione dell'operazione.

Mandando finalmente in soffitta il *reverse charge* documentale, che, anche in seguito all'aumento degli Stati membri, ha favorito nel corso del tempo lo sviluppo di una vera e propria industria dell'evasione, sempre più fiorente.

Non è quindi un caso che l'oggetto della seconda proposta di direttiva, vale a dire la creazione di un'imposta indiretta sui ricavi delle società che sviluppano il proprio business attraverso la rete, sia stato appena abbozzato dalla Commissione in modo del tutto generico, per mantenere le mani libere in una materia dai risvolti giuridici complessi, non solo di diritto dell'Unione, che non può essere decisa attraverso iniziative unilaterali, da parte di singoli Stati membri. Con il preciso obiettivo di utilizzare l'imposta temporanea sui ricavi come strumento di pressione per giungere ad un'intesa più ampia in sede OCSE, sulla tassazione dei profitti delle società digitali.

Questa precisazione mi sembra opportuna, perché considerare una tassa sui ricavi delle società che operano attraverso piattaforme digitali, una "web tax" non sarebbe altro che il prodotto di una distorsione ottica. Ed infatti la prospettiva indicata dalla Commissione nella prima proposta di direttiva, non punta affatto ad introdurre un'imposta specifica per le attività digitali; ha l'obiettivo più ambizioso di realizzare un modello armonizzato di tassazione dei redditi prodotti dalle società di ogni tipo nell'area economica più avanzata del pianeta.

Un processo di armonizzazione che parte dalla creazione di un vero Mercato Unico dell'IVA, con regole comuni sull'applicazione dell'imposta sia sui singoli mercati interni, sia nelle operazioni intraeuropee. Una svolta radicale, funzionale alla realizzazione di una base imponibile comune nell'imposta sulle società, che assicuri l'uniformità dei prelievi a tutte le società, comprese quelle caratterizzate dallo scambio di beni e servizi immateriali.

Un percorso di riforma che partendo da un sistema comune dell'IVA realmente armonizzato, offrirà alle Istituzioni europee, eventualmente anche ricorrendo al

sistema della cooperazione rafforzata, la possibilità di realizzare nell'UE un sistema comune di imposizione dei redditi delle società, senza privilegi, esteso alle società extraeuropee che realizzano profitti in Europa attraverso piattaforme digitali.

Questo non significa che in una prospettiva più ampia, non sia opportuno esplorare la possibilità, come ha ricordato Franco Gallo in un recente articolo su *Il sole 24 ore*, di costruire un modello d'imposta, collegato all'utilizzazione della rete da parte degli utenti, una "bit tax" coerente con i principi comuni che regolano l'esercizio del potere d'imposizione negli Stati democratici contemporanei.

Le trasformazioni tumultuose che hanno caratterizzato gli ultimi venti anni, accompagnati in Italia da una recessione- depressione più lunga e dura rispetto alle altre economie manifatturiere, ha spazzato via in campo tributario la logica di sistema che è al centro della Costituzione fiscale.

Principi finalizzati ad assicurare la parità dei contribuenti di fronte alle leggi fiscali, tuttavia spesso obliterati, a partire dalla riserva di legge.

Su questo tema, che involge la questione dell'adattamento dei sistemi fiscali contemporanei alla continua evoluzione delle società, a partire dalle economie avanzate, torneremo presto su questa rivista.

Breve nota bibliografica

Si segnalano alcuni recenti contributi pubblicati negli ultimi mesi su *Il sole 24 ore*, che hanno accompagnato l'iter legislativo della "web tax" italiana.

GALLO F., *La bit tax, contropiede vincente del fisco*, *Il sole 24 ore*, 8 maggio 2017.

MAGNANI A., *Tassate Google, non i robot*, *Il sole 24 ore*, 3 novembre 2017.

Di TANNO T., *Cinque (buone) ragioni per la web tax*, *Il sole 24 ore*, 8 dicembre 2017.

DE BENEDETTI F., *Questo tipo di tassa è un errore ideologico*, *Il sole 24 ore*, 28 novembre 2017.

GALIMBERTI A., *Commercio digitale, la riforma IVA dell'UE <<punta>> Amazon*, *Il sole 24 ore*, 8 dicembre 2017.

DE BENEDETTI F., *Tassa sul digitale velleitaria, meglio puntare sulla concorrenza*,

Il sole 24 ore, 10 dicembre 2017.

MARÈ M., *Sulla "web tax" il vento sta cambiando*, Il sole 24 ore, 25 marzo 2018.

SIMONETTA B., *Cadono i confini dell'e-commerce*, Il sole 24 ore, 7 febbraio 2018.

NETTI E., *L'e-com spinge il made in Italy*, Il sole 24 ore, 28 febbraio 2018.

NETTI E., *I pagamenti nell'era digitale corrono verso 100 miliardi*, Il sole 24 ore, 5 marzo 2018.