

OCSE: unified approach nella tassazione delle attività digitali

di Tommaso Di Tanno (*)

La tassazione delle **attività digitali** ha messo in crisi i sistemi tributari di tutto il mondo. Il quesito base è: dove si forma il **valore** e chi ha diritto a tassarlo? Risposte sono state messe in campo dalla **Commissione Europea** e dall'**OCSE**. E quest'ultima è quella che appare addirittura più rivoluzionaria. Tutte, però, richiedono un accordo da perseguire, tenendo conto, inevitabilmente, dei rapporti di forza e che il nemico è il tempo.

Era il 2015 quando l'OCSE, pubblica il *Final Report* dell'Action 1 nell'ambito del Progetto BEPS e prende atto, formalmente, del problema afferente la tassazione delle attività digitali (1). Consideratane l'evidente evoluzione, era legittimo, attendersi rapidi e concreti progressi, basati sulla consapevolezza che l'economia digitale stravolge uno dei capisaldi cui è storicamente ispirata la tassazione delle attività *cross border*: il diritto di uno Stato di tassare le attività svolte sul suo territorio (Stato della Fonte) da un'impresa proveniente da un altro Stato (Stato di Residenza) qualora l'impresa straniera abbia costituito nel territorio del primo Stato una "stabile organizzazione". La ragione che reggeva tale ripartizione nel diritto/dovere di assoggettare ai propri tributi la detta situazione era facilmente riconducibile all'osservazione - ancorata al contesto storico del XX secolo - che l'impresa proveniente dallo Stato di Residenza avrebbe potuto svolgere nello Stato della Fonte solo attività marginali se priva di una organizzazione stabile e che avrebbe, al contrario, dovuto costituire una qualche struttura fisica ove avesse deciso di consolidare ivi il suo

insediamento (2). Quanto ai contenuti dell'espressione "stabile organizzazione" la storia dei Commentari OCSE - pur a fronte di una sostanziale staticità della formulazione dell'art. 5 del Modello OCSE che ne contiene l'enunciazione - è ricca di specificazioni che si sono evolute nel tempo e ne hanno per lo più ampliato l'ambito operativo (3).

La serrata evoluzione della tecnologia, ed in particolare l'avvento della c.d. economia digitale, ha tuttavia drammaticamente spiazzato questa impostazione ancora basata sull'esistenza di un qualche appiglio avente consistenza fisica. L'OCSE ne ha preso atto ed ha tentato più volte di risolverla: ma senza successo (4). Ne consegue che il mantenimento di un sistema di tassazione delle attività *cross border* basato sull'esistenza di una stabile organizzazione e la riconducibilità della stessa a requisiti di carattere fisico si traduce - oggi e a bocce ferme - in una allocazione della base imponibile - e quindi della relativa legittimazione a tassare - del tutto squilibrata rispetto al luogo di creazione del valore in questione (5). Anche la Commissione Europea ha preso atto di quanto

(*) Di Tanno Associati, Roma - Milano.

(1) OCSE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - Final Report*, 2015.

(2) Per una ricostruzione anche in sede storica dei principi cui si ispira il sistema tuttora in vigore si veda il documento Assonime, "Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza", in *Note e studi*, n. 15/2017, a cura di T. Gasparri.

(3) Vedi, per tutti, la ricostruzione operata dal *Position Paper* della Fondazione Bruno Visentini (a cura di Di Tanno T. - Marchetti F.), 2019, "La tassazione dell'economia digitale", pagg. 13-42.

(4) Significativi sono i più recenti documenti al riguardo. Ve-

di il *pamphlet* intitolato: OCSE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report*, 2018, volto, peraltro, più a contrastare la proposta di Direttiva che la Commissione UE presenterà di lì a qualche giorno, che ha formulare credibili proposte alternative. Segue il documento emanato nel corso del G20 del giugno 2019 (OCSE, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*) che si realizza a novembre 2019 con la *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One*.

(5) Lo rileva bene la Relazione illustrativa all'emendamento presentato dal Sen. Mucchetti (approvato dal Senato della Repubblica) al DdL S. 2960, poi tradotto, con non trascurabili modificazioni, nell'art. 1, commi 1010 a 1019 della Legge n.

Digital tax

dannosa questa situazione risulti per la creazione di un *Digital Single Market* che pure costituisce una delle sue principali priorità (6). Si è così incamminata verso l'introduzione di una tassazione sostanzialmente sostitutiva avente lo scopo di riequilibrare lo squilibrio prodottosi sulla falsariga di quella di recente introdotta in India (*equalization tax*) (7). La Commissione UE ha così formulato due proposte volte ad affrontare la problematica in questione. La prima riscrive la definizione di stabile organizzazione aggiornandola all'economia digitale e formulando la novella contestualizzazione descritta come "significativa presenza digitale" (8). La seconda, consapevole delle difficoltà anche procedurali che consentiranno l'adozione del nuovo concetto di stabile organizzazione, propone l'adozione *medio tempore* di una *Digital Service Tax* ("DST") concepita come imposta temporanea e semplicemente sostitutiva di quel ripristino di ordinarietà che può derivare solo dalla modifica della descrizione normativa della "stabile organizzazione/significativa presenza digitale" (9). Posto che il varo di questa nuova formulazione richiederebbe non solo la sua adozione nell'ambito di un rinnovato Modello OCSE, ma anche la successiva implementazione nei Trattati contro le doppie imposizioni - che sono Trattati bilaterali perlopiù adottati attraverso leggi nazionali *ad hoc* - la Commissione UE suggerisce di adottare, nell'intertempo, la DST nazionale (ma almeno omogenea nel territorio unionale) per lenire il

disagio prodotto dalla presente squilibrata situazione (10).

Queste proposte avrebbero dovuto essere approvate rapidamente, con l'unanimità dei consensi, e adottate a partire dal 1° gennaio 2020. Ma il consenso unanime, semplicemente, non c'è stato e la proposta - ancorché non formalmente decaduta - giace oggi presso gli Uffici della rinnovata Commissione UE e non pare proprio in cima ai pensieri della stessa. In questo contesto Italia e Francia hanno, ciononostante, proceduto con l'adozione della DST. Sulla stessa falsariga si stanno muovendo anche Gran Bretagna (11) e Spagna (12), anche se il relativo *iter* è stato palesemente rallentato dall'avvento del COVID-19.

Considerato, quindi, che in Italia già vige - per la verità, in forme diverse, dal 1° gennaio 2018 - una DST mai, però, entrata effettivamente in funzione, sarà utile verificare se le ragioni che ne hanno concretamente frenato o paralizzato la piena messa in opera sono state superate con gli affinamenti da ultimo introdotti dall'art. 1, comma 678, della Legge di bilancio 2020 (Legge 27 dicembre 2019, n. 160) attualmente in vigore oppure se, ciononostante, la situazione resta ancora in mezzo a quel guado che la ha sin dall'inizio caratterizzata (13).

Imposta sui Servizi Digitali

La DST italiana, Imposta sui Servizi Digitali ("ISD"), è conforme alla originaria proposta unionale. Ne derivano una serie di vantaggi sotto il profilo della ricostruzione della *ratio le-*

205/2017, con cui per la prima volta era stata propugnata l'introduzione in Italia di una specifica *Web Tax*.

(6) Vedi la dichiarazione di V. Dombrovskis, resa a commento della Comunicazione COM(2017)547 *final*, Ecofin di Tallinn del 21 settembre 2017: "So what do we propose? ... we will also look at other short-term options to tackle specific tax challenges".

(7) Vedi il *Chapter VIII* del *Finance Act 2016* indiano, entrato in vigore il 1° giugno 2016.

(8) Commissione Europea, *Laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, COM(2018)147 *final*, 21 marzo 2018.

(9) Commissione Europea, *On the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM(2018)148 *final*, 21 marzo 2018.

(10) Sul punto vedi A. Tomassini, "L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale", in *Corr. Trib.*, n. 3/2018, pag. 169; E. Della Valle, "La *web tax* italiana e la proposta di Direttiva sull'imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appe-

na concepito?", in *il fisco*, n. 16/2018, pagg. 1507; T. Di Tanno, "La *web tax* europea: una misura innovativa ed emergenziale", in *Corr. Trib.*, n. 20/2018, pag. 1531.

(11) Che ha rinunciato alla assai discussa *Diverted Profit Tax* con cui si era pionieristicamente mossa per ricondurre a tassazione, a certe condizioni, i profitti delle attività digitali artatamente nascosti e si è adeguata ad una formula analoga alla DST nel *Financial Bill 2020*. Sul punto vedi A. Burchner, "Extracting the Digit: Recent UK Reforms and New Proposal for Taxing the Digital Economy", in *Bull. Intl. Taxn.*, n. 6-7/2019.

(12) L'ultimo testo oggetto di discussione in Parlamento è del 28 febbraio scorso (*Proyecto de Ley 121/000001*).

(13) Per una prima analisi della versione finale dell'ISD vedi E. Della Valle, "L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve", in *il fisco*, n. 5/2020, pag. 407; A. Carinci, "La fiscalità dell'economia digitale: dalla *web tax* alla (auspicabile) presa d'atto di nuovi valori da tassare", in *il fisco*, n. 47-48/2019, pag. 4507.

gis risultando modeste le argomentazioni adottate nel corso dell'iter parlamentare italiano. Al contrario ben più ricchi appaiono i testi di inquadramento e motivazionali che hanno accompagnato il varo della Direttiva da cui la ISD prende le mosse. L'imposta in questione parte dalla consapevolezza che determinati (non tutti) servizi digitali intanto rivelano la possibilità di essere costruiti in quanto alcuni utenti - consapevolmente o meno - collaborano rendendone possibile la riuscita (cioè la trasformazione di proprie spensierate attività digitali in elementi commercialmente utilizzabili). La lettura di giornali telematici o il consulto di città e Paesi esteri da visitare o di una lista di vini da assaggiare o gli orari di treni ed aerei consentono, infatti, ad attrezzate *web companies* di costruire una profilatura dell'utente che può interessare coloro che hanno qualcosa da offrire a questi senza che l'autore dell'informazione ne abbia consapevolezza (né danno). È proprio questa collaborazione che spinge la Commissione UE ad assumere che le attività digitali commerciali prelevano una ricchezza dal territorio in cui si muove l'utente (l'informazione/profilatura) ed usano questa ricchezza per metterla sul mercato di coloro che sanno trasformare l'informazione/profilatura in prodotto da offrire (14). Non occorre, quindi, che l'utente sia anche - almeno immediatamente - il cliente. È sufficiente che esso - utilizzando uno strumento digitale (*device*) - faccia qualcosa: qualsiasi cosa. Perché questa "qualsiasi cosa" offrirà informazioni su sé stesso e sull'ambiente circostante (cosa mangia ed in quale locale). E consentirà, a chi lo sa fare, di trasformare eventi in "profili" che terze imprese potranno pensare di utilizzare per profittarne. Che poi dette terze imprese si rivolgano proprio all'utente in questione, e quando, non rileva. Conta solo che la profilazione conseguita diventa una merce di scambio

e che alla formazione del suo valore ha contribuito - pur nella più piena inconsapevolezza - il detto utente. E conta, altresì, che il medesimo partecipi alla formazione del valore trovandosi, fisicamente, su un certo territorio. In breve: l'utente porta i dati che riguardano il suo vivere; questi emergono in un territorio; al Fisco di detto territorio va riconosciuto qualcosa perché la ricchezza si è creata lì (15). Discutibile ma con una parvenza di fondamento.

Applicabilità solo a gruppi di rilevante dimensione

La ISD si applica solo a gruppi di rilevante dimensione: quelli, cioè, con volume d'affari annuo - ovunque e comunque realizzato - superiore a 750 milioni di euro e che realizzino in Italia un fatturato - derivante stavolta da specifici servizi digitali - non inferiore a 5,5 milioni di euro. Nessuna rilevanza assume la modalità con cui viene realizzato il fatturato italiano (è cioè indifferente l'esistenza o meno di una stabile organizzazione in Italia) né la residenza fiscale dell'impresa che realizza detto volume d'affari. Occorre solo che l'utente (non il cliente della *web company*) coinvolto nel servizio tassabile attivi il suo veicolo di collegamento (*i-phone, i-pad, PC mobile o fisso, etc.*) in territorio italiano. Gli elementi dimensionali che costituiscono i presupposti soggettivi dell'imposta sono semplicemente clonati dalla proposta di Direttiva. Essi presentano svariati punti deboli: dalla difficoltà di accertamento per i soggetti operanti in Paesi non collaborativi all'inesistenza di rapporti proporzionali fra fatturato complessivo e ricavi da servizi tassabili che attraggono all'applicazione della ISD anche contribuenti per i quali l'attività digitale è solo marginale (organi d'informazione innanzitutto) (16).

(14) Al punto 7 delle premesse della proposta di Direttiva si afferma "an easy-to-implement measure targeting the revenues stemming from the supply of digital services where users contribute significantly to the process of value creation".

(15) Al punto 28 delle premesse della proposta di Direttiva si legge "The taxable revenues of an entity should be treated as obtained in a Member State in a tax period if the users with respect to a taxable service provided by that entity are located in a

Member State. A user should be deemed to be located in a Member State in a tax period on the basis of certain specific rules, determined for each of the taxable services and based on the place where a user's device has been used".

(16) Sul punto vedi T. Di Tanno, "L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE", in *il fisco*, n. 4/2019, pag. 329.

Digital tax

Servizi digitali rientranti nel campo di applicazione dell'ISD

Quali servizi digitali rientrano nel campo di applicazione dell'ISD? La risposta a questa domanda è, paradossalmente, di estrema difficoltà. Essa richiede una elevata padronanza delle modalità con cui il mondo digitale si muove; una dimestichezza con la terminologia che lo caratterizza e che usa parole ed acronimi di tutt'altro che inequivoco significato; una costante attenzione alle innovazioni di ordine tecnico che ne possono modificare da un giorno all'altro la sequenza operativa e financo la relativa descrizione. Il legislatore italiano, consapevole della delicatezza della problematica, ha fatto del suo meglio per ancorare le sue disposizioni a quelle di fonte comunitaria evitando al massimo di discostarsi dal testo proposto dalla Commissione UE. Ciononostante, il risultato che ne è derivato è sconcertante, privo del carattere di generalità ed inequivoca comprensibilità che un testo legislativo dovrebbe avere. Non si può che procedere, qui di seguito, che alla mera menzione rinviandone ad altre sedi l'esame (tecnico digitale, più che tecnico giuridico) (17). Basterà qui richiamare che rientrano fra i servizi rilevanti, sempreché resi dietro corrispettivo:

- a) le prestazioni pubblicitarie;
- b) l'accesso ad un circuito digitale che consente lo scambio informazioni, beni o servizi fra gli utilizzatori di detto circuito;

(17) Su cui rinvio agli sforzi ammirevoli, ma di modesto risultato, di E. Della Valle, "L'imposta sui servizi digitali ...", cit., pag. 407; A. Carinci, "La fiscalità dell'economia digitale ...",

LA QUESTIONE INTERPRETATIVA

Servizi digitali rientranti nel campo di applicazione dell'ISD

Quali servizi digitali rientrano nel campo di applicazione dell'imposta sui servizi digitali (ISD)? La risposta a questa domanda è di estrema difficoltà. Essa richiede una elevata padronanza delle **modalità** con cui il **mondo digitale** si muove; una dimestichezza con la **terminologia** che lo caratterizza e che usa parole ed acronimi di tutt'altro che inequivoco significato; una costante attenzione alle **innovazioni di ordine tecnico** che ne possono modificare da un giorno all'altro la sequenza operativa e financo la relativa descrizione. Il legislatore italiano, consapevole della delicatezza della problematica, ha fatto del suo meglio per ancorare le sue disposizioni a quelle di fonte Comunitaria evitando al massimo di discostarsi dal testo proposto dalla Commissione UE. Ciononostante, il **risultato** che ne è derivato è sconcertante, **privo** del carattere di **generalità** ed inequivoca **comprensibilità** che un testo legislativo dovrebbe avere.

c) la fornitura di dati raccolti sui movimenti di utenti sul circuito digitale con o senza rielaborazione degli stessi.

Si tratta di interventi riconducibili, perlopiù, a prestazioni di carattere pubblicitario e di intermediazione in senso lato. Le descrizioni sono però assai sommarie, legate a modi di agire piuttosto che a categorie giuridiche. Se si sceglie, infatti, di non tassare tutte le prestazioni realizzate sul circuito digitale ma solo alcune di esse, diventa indispensabile descriverne i caratteri: ma anche assoggettarsi al rischio che la variazione di alcuni di questi - significativi o meno - si traduca nell'ingresso o nella fuoriuscita della prestazione

dall'ambito di applicazione dell'imposta. Non a caso la proposta di Direttiva codifica l'uso di certe espressioni attribuendo ad esse un preciso significato convenzionale (18). La legge italiana manca di queste precisazioni. Nella versione originaria della norma si rinviava ad un emanando decreto ministeriale (previsto al comma 45 della Legge n. 145/2018) che ben avrebbe potuto introdurre detti chiarimenti; senonché il decreto non è mai stato emanato ed il relativo riferimento del tutto eliminato nell'ultima versione della norma (comma 678 dell'art. 1 della Legge n. 160/2019).

Criticabile, infine, la soluzione adottata per la localizzazione del servizio. La Direttiva, proprio per sottolineare il ruolo preponderante dell'utente, individua il luogo (cioè il Paese Membro) in cui la prestazione si considera effettuata in funzione del territorio ove l'apparecchio uti-

cit., pag. 4507.

(18) Vedi l'art. 2 che contiene specifiche definizioni per parole con non univoco significato.

lizzato (*device*) è stato attivato. E fa coincidere detta attivazione con l'assunzione del c.d. IP *address*, criterio recepito nell'ISD (comma 40-bis). Sennonché le caratteristiche di detto criterio identificativo appaiono inadeguate, frutto di mere consuetudini commerciali ma prive di connotati giuridici (19).

Pillar One

A novembre 2019 il Segretariato OCSE ha presentato la proposta che era stato incaricato di formulare (20), seguita a breve da un documento di dettaglio (21). La parte più interessante della stessa è il c.d. *Pillar One*, che si cimenta in modo specifico con il tema della tassazione dell'economia digitale riconoscendo apertamente che essa pone in termini del tutto innovativi la tematica della ripartizione del diritto di tassare (*taxing rights*) il reddito mondiale di una impresa operante su una pluralità di mercati (*Multinational Enterprise*, "MNE"). Ne conseguono una serie di affermazioni che non è inadeguato definire rivoluzionarie e che l'OCSE stesso riassume in un'espressione quantomeno programmatica: *Unified approach* (22). Si parte dal riconoscimento che l'istituto della stabile organizzazione è ormai del tutto inidoneo a fronteggiare la nuova realtà portata dal fenomeno digitale e che il contribuente impresa, nel contesto internazionale, non può più essere identificato con la singola società ma vada sostituito a tali fini dal gruppo di appartenenza. Fatto questo estremamente significativo passaggio, si propone di distinguere il reddito derivante dalle attività *cross border* in diverse porzioni: *Amount A*, *B* e *C*. Ciascuna di esse con un ruolo specifico e idonea a remunerare parti di attività attrezzate ad operare in una pluralità di ordinamenti (23).

Amount A

Ma mentre gli *Amount B* e *C* - di cui si dirà meglio più avanti - si riducono, sostanzialmente, in una più ordinata edizione del *transfer pricing*, la novità vera sta nella creazione dell'*Amount A*, che rappresenta il tema di gran lunga prevalente nella definizione della proposta. Questa categoria, infatti, a sua volta, suddivide la parte di reddito che residua - dopo l'attribuzione della parte dovuta alle classi *B* e *C* - in due ulteriori porzioni: (i) il reddito routinario e (ii) quello straordinario. Il reddito routinario resta tassabile nel Paese di Residenza; il reddito straordinario viene tassato negli Stati dai quali provengono flussi finanziari (Paesi della Fonte) indipendentemente dall'esistenza *in loco* di una stabile organizzazione. Il reddito - ordinario e straordinario - viene determinato a livello di capogruppo e la ripartizione fra i vari Paesi della Fonte operato sulla base di criteri legati al fatturato e non più al reddito. Si tratta di un approccio davvero innovativo che richiede, innanzitutto, la corretta individuazione degli elementi da mettere a confronto e, inevitabilmente, dei soggetti chiamati ad accertarli. Il primo fronte è, almeno teoricamente, quello meno problematico. Basta concordare che i valori di riferimento debbono essere tratti da bilanci consolidati redatti secondo le regole IFRS. Meno intuitiva la soluzione del secondo elemento. Chi è chiamato ad accertare la congruità e veridicità di detti bilanci? Intuitiva la risposta: società di revisione internazionali. Sennonché su di esse vigilano, ordinariamente, *authority* nazionali mentre qui occorrerebbe determinare una *authority* sovranazionale o un criterio comune da stabilire fra gli esistenti organismi nazionali. Una volta identificati i valori che compongono il bilancio consolidato può porsi un primo problema facilmente avvertibile in questo contesto: quello

(19) Manca anche nella legislazione europea una definizione di indirizzo IP. Sul punto vedi T. Di Tanno, "La Web tax europea...", cit., pag. 1539.

(20) OCSE, 2019, *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One*, 9 ottobre 2019 - 12 novembre 2019.

(21) OCSE 2020, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy*,

29-30 January 2020.

(22) Su cui si sono spesi principalmente M. Devereux - A. Auerbach - M. Keen - P. Oosterhuis - W. Schon - J. Vella, *Residual Profit Allocation by Income*, 2019.

(23) Per un primo approccio all'argomento vedi D. Avolio - E. De Angelis, "Transfer pricing, profit split e Pillar One: quale futuro nell'era post BEPS", in *il fisco*, n. 7/2020, pag. 655.

Digital tax

delle dimensioni dell'impresa e del singolo mercato in cui essa opera. L'OCSE lo risolve confermando l'approccio seguito anche in altri casi (vedi *Country-by-Country reporting*) e cioè indicando una soglia minima uguale per tutti a livello mondiale (24) ma con successivi opportuni e diversificati sottodimensionamenti sia in base all'effettiva attività sia per i singoli mercati nazionali (25). Solo un'adeguata dimensione giustifica, infatti, gli sconvolgimenti indotti dallo *Unified Approach*. Per questo viene precisato che vi sono

soglie successive da superare. Innanzitutto, l'incidenza dei servizi *in scope* rispetto alla totalità del fatturato; poi l'esclusione qualora il meccanismo previsto comporti l'allocatione di importi poco significativi (*de minimis*) (26). Da notare che nel suo ultimo *Statement* (gennaio 2020) OCSE introduce un concetto già fatto proprio dalla Commissione UE ma finora trascurato dalla prima: la natura del servizio digitale. Rientrano fra i servizi *in scope* quelli di (i) *Automated digital services* e quelli di (ii) *Consumer-facing business*. Di essi viene fornito un dettaglio, con la precisazione che la lista non è però esaustiva (27). Questa precisazione mostra, da un lato, la consapevolezza che il servizio digitale presenta al suo interno notevoli diversificazioni (28). Ma apre anche in sede OCSE il vaso di pandora che ha reso fortemente criticabili le scelte della Commissione UE. E ciò tantopiù ove si dia effettivo corso all'adozione di differenti misure percentuali nella de-

LA PROPOSTA OCSE

Amount A

L'OCSE, nella proposta di tassazione dell'economia digitale Pillar One, distingue il reddito derivante dalle **attività cross border** in diverse porzioni: Amount A, B e C.

L'Amount A, a sua volta, suddivide la parte di reddito che residua, dopo l'attribuzione della parte dovuta alle classi B e C, in due ulteriori porzioni: (i) il reddito **routinario** e (ii) quello **straordinario**. Il **reddito routinario** resta **tassabile nel Paese di Residenza**; il reddito **straordinario** viene tassato negli Stati dai quali provengono flussi finanziari (**Paesi della fonte**) indipendentemente dall'esistenza in loco di una stabile organizzazione. Il reddito - ordinario e straordinario - viene determinato a livello di capogruppo e la ripartizione fra i vari Paesi della fonte operata sulla base di **criteri legati al fatturato** e non più al reddito.

terminazione del reddito straordinario in funzione della diversa (presunta) profittabilità delle attività esercitate (29).

Definizione di reddito routinario e di reddito straordinario

Superate queste prime già discretamente difficili questioni, occorre, poi, passare alla ben più delicata definizione di ciò che rappresenta il reddito routinario e ciò che va considerato invece straordinario. L'OCSE dà qui prova del realistico approccio del *Pillar One*, chiarendo che le categorie normal-

mente utilizzate per identificare la quota di reddito che si considera prodotta in un territorio in base agli art. 7 e 9 del Modello di Trattato non sono spendibili (30). Il reddito straordinario dovrebbe, in questo contesto, derivare dalla determinazione forfettaria del reddito ordinario per il quale propone un livello da pre-concordare (31). Una volta determinato il profitto ordinario - tassabile nello Stato di Residenza - occorre ripartire il reddito straordinario fra i vari mercati in cui la multinazionale opera e si propone che detta ripartizione sia individuata mediante adozione di una formula basata sui ricavi (32). Per l'individuazione di questa formula l'OCSE suggerisce di tenere conto anche di alcuni non marginali fattori quali il *business model*, da un lato, e la tipologia di mercato (se avanzato o arretrato). Tocca, poi, un tema pratico ma di grande rilievo: la riscossione dell'imposta che, considerata la possibile assenza di entità fisiche nel mercato di riferi-

(24) Cioè 750 milioni di euro.

(25) OCSE 2019, *Secretariat Proposal* ..., par. 22.

(26) OCSE 2020, *Statement* ..., par. 35 e 45.

(27) OCSE 2020, *Statement* ..., par. 21.

(28) Vedi OCSE 2020, *Statement* ..., par. 31 e 32 dove viene dato conto di alcune necessarie esclusioni se non altro per ragioni di coordinamento con altre previsioni convenzionali.

(29) OCSE 2020, *Statement* ..., par. 46.

(30) OCSE, *Secretariat Proposal* ..., par. 27.

(31) "This would be determined by simplifying conventions, and require the determination of the level of deemed routine profit", OCSE, *Secretariat Proposal* ..., par. 30.

(32) "Through a formula based on sales", OCSE, *Secretariat Proposal* ..., par. 30.

mento, può fare emergere serie problematiche di effettiva percepibilità della quota parte di tributo dovuto da entità operanti ma non presenti su un certo territorio (né giuridicamente, né patrimonialmente) e quindi non facilmente aggredibili. Considerazioni queste che la spingono ad ipotizzare un approfondimento del tema mediante ricorso a forme di tassazione via ritenuta alla fonte (33).

Ricorso alla forfettizzazione

Insomma, l'OCSE fa la sua parte nel fornire elementi di valutazione quanto più oggettivi possibile: ma alla fine si risolve nel suggerire una forfettizzazione idonea ad evitare contenziosi infiniti che si riserva di predisporre (34). Il ricorso alla forfettizzazione pare certo una scelta realistica. Essa, però, ha senso solo se determinata in via preventiva ed adottata da tutti gli Stati contemporaneamente. Conseguenze che, se essa dovesse essere perseguita con gli attuali strumenti concordatari, ne deriveranno tempi e modalità procedurali semplicemente improponibili. Per questo OCSE propone l'istituzione di un gruppo di lavoro terzo che stabilisca parametri e redditività validi per tutti (35). Ancora una volta OCSE centra bene la problematica e giustamente ne sottolinea il substrato, nei fatti, rivoluzionario. Tanto da dare conto essa stessa delle notevoli difficoltà di natura procedurale poiché i singoli ordina-

LA PROPOSTA OCSE

Definizione di reddito routinario e di reddito straordinario

Nel definire ciò che rappresenta il reddito routinario e ciò che va considerato invece straordinario, l'OCSE, nel Pillar One, chiarisce che le categorie normalmente utilizzate per identificare la quota di reddito che si considera prodotta in un territorio in base agli artt. 7 e 9 del Modello di Trattato non sono spendibili. Il **reddito straordinario** dovrebbe, in questo contesto, derivare dalla **determinazione forfettaria** del reddito **ordinario**, per il quale propone un livello da preconcordare. Una volta determinato il profitto ordinario - tassabile nello Stato di Residenza - occorre ripartire il reddito straordinario fra i vari **mercati** in cui la **multinazionale** opera e si propone che detta ripartizione sia individuata mediante adozione di una **formula** basata sui **ricavi**. Per l'individuazione di questa formula, l'OCSE suggerisce di tenere conto anche di alcuni non marginali fattori quali il "business model", da un lato, e la tipologia di mercato (se avanzato o arretrato).

menti statuali possono essere impossibilitati, *rebus sic stantibus*, ad attribuire ad un soggetto terzo la funzione di determinare la base imponibile di un proprio contribuente. Proprio per questo essa ipotizza di individuare meccanismi che non presentano tali disfunzioni ma possano essere adottate anche da Stati che soggiacciono a tali restrizioni (36). L'organizzazione non lo dice espressamente, ma un'ipotesi del genere potrebbe essere individuata attraverso un più diffuso utilizzo della pratica ben conosciuta - ed internazionalmente riconosciuta - degli APA.

Punti deboli della proposta

La proposta è davvero molto interessante ed idonea ad incanalare gli approfondimenti su una linea ragionevole. Difficile, però, non vederne i punti deboli. Mentre non si può che plaudire - concettualmente parlando - del passaggio da una soggettività passiva d'imposta ancorata alla singola società o ad una stabile organizzazione per considerare tale soltanto la capogruppo, non vi è chi non veda che questo passaggio richiede ulteriori definizioni ed obblighi e, conseguentemente, una potestà coercitiva - magari anche di soli adempimenti procedurali - attualmente assente e che richiede un livello di dettaglio non banale. Certo, diversi ordinamenti conoscono la c.d. *Fiscal Unit*: ma essa è regolata da norme nazionali e

(33) OCSE, *Secretariat Proposal ...*, par. 39.

(34) OCSE 2020, *Statement ...*, Annex 1, par. 3.IV.

(35) OCSE 2020, *Statement ...*, para 71 ove si legge testualmente: "It is agreed to explore an innovative approach under which tax administrations of the IF would provide early tax certainty for Amount A, for instance through the establishment of representative panels which would carry on a review function

and provide tax certainty. This would require work on the process and governance of such panels to ensure appropriate representation of Members and effective transparent and inclusive processes". Affermazione, poi, ancora ed in modo ben più netto ribadita nel programma conclusivo al punto 3.IX dell'*Annex A* ove si legge: "This approach will be mandatory and binding".

(36) OCSE 2020, *Statement ...*, par. 78 e 79.

Digital tax

non presa in considerazione - se non in casi marginali - nel contesto dei Trattati contro le doppie imposizioni. Anche in Italia esiste, per dire, la tassazione del consolidato mondiale. Ma essa è costruita sulla base di categorie e con regole squisitamente nazionali che sembrano difficilmente adattabili ad un contesto internazionale.

A questa considerazione se ne aggiunge un'altra. Il reddito straordinario e la tassazione subita nel Paese della Fonte XY, ove non è presente per ipotesi né una società controllata né

una stabile organizzazione, va sottratto da quale reddito e da quale tassazione per evitare che essa venga duplicata (37)? La proposta non ne fa cenno. Lo fa il successivo *Statement*: ma in termini un po' troppo generici (38). La si potrebbe sottrarre al profitto della capogruppo ma solo a condizione che questa, a sua volta, abbia un reddito imponibile da abbattere. Che potrebbe mancare del tutto. Ne emergono una serie successiva di domande: chi e come riporta in avanti la perdita? Di quale ammontare? A carico di quale sistema tributario si sconta il *foreign tax credit*? Questa tematica potrebbe ben essere abbinata a quanto previsto, nell'ambito della stessa proposta, dal successivo *Pillar Two*, che prevede la costruzione di una sorta di una *minimum tax* intesa ad evitare che si approfitti un po' troppo di paradisi fiscali o comunque di una fiscalità troppo ridotta. Così da attribuire al gruppo in questione un *foreign tax credit* spendibile almeno per compensare la *minimum*

IL PROBLEMA APERTO

Attribuzione della soggettività passiva d'imposta alla capogruppo

Il passaggio, proposto dall'OCSE, da una soggettività passiva d'imposta ancorata alla singola società o ad una stabile organizzazione per considerare tale soltanto la capogruppo, richiede ulteriori **definizioni ed obblighi** e, conseguentemente, una **potestà coercitiva** attualmente **assente** e che richiede un livello di **dettaglio** non banale. Diversi ordinamenti conoscono la Fiscal Unit: ma essa è regolata da norme nazionali e non presa in considerazione nel contesto dei Trattati contro le doppie imposizioni. Anche in Italia esiste la tassazione del consolidato mondiale, ma essa è costruita sulla base di categorie e con regole squisitamente nazionali che sembrano difficilmente adattabili ad un contesto internazionale.

tax dovuta. Insomma: buone idee ma bisognose di affinamenti ancora di grande rilievo.

Determinazione dell'Amount A dopo che è stata sottratta la quota attribuibile agli Amount B e C

Qualche notazione va fatta, poi, sulle regole di determinazione dell'Amount A che dovrebbe risultare dopo avervi sottratto la quota attribuibile agli Amount B e C (39). Queste due voci includono il valore delle attività connesse al *marketing* ed alla distribuzione alle quali do-

vrebbe essere attribuito un valore convenzionale tassabile nel Paese della Fonte sempreché, stavolta, sia presente *in loco* una stabile organizzazione o una società controllata (40). Se le dette attività sono condotte con criteri "ordinari" esse rientrano nel c.d. Amount B per il quale l'OCSE suggerisce, ancora una volta, criteri di definizione forfettaria basati su ordinarie regole di *transfer pricing*. Qualora, invece, le dette attività presentino elementi di straordinarietà, esse daranno luogo al c.d. Amount C ed occorrerà un negoziato specifico con le autorità locali del Paese della Fonte per definirne la dimensione. Il riferimento alle attività di *marketing* e di distribuzione viene qui palesemente scelto nella considerazione che sono queste le voci sulle quali le contestazioni fra amministrazioni locali e gruppi multinazionali si manifestano con maggiore frequenza. Quindi approccio pratico e nessuna pretesa di sistematicità.

(37) Lo rilevano S. Greil - L. Wargowske, "Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights", in *Bull Intl. Taxn*, 10 (2019).

(38) OCSE 2020, *Statement* ..., par. 51.

(39) Per la verità manca una chiara affermazione che l'A-

mount A è ciò che risulta dopo aver allocato - e sottratto - l'Amount B e C dal profitto della capogruppo da ripartire fra parte ordinaria e straordinaria. Non vedo, tuttavia, come la formula possa funzionare se non si procede a questa prededuzione.

(40) OCSE, *Secretariat Proposal* ..., par. 50.

Considerazioni conclusive

Che fare, allora? Gli elementi di maggior interesse della ipotesi OCSE sono rappresentati da: (i) accettazione di una nuova (e adeguata) soggettività passiva d'imposta: il gruppo piuttosto che la singola entità operativa (società controllata o stabile organizzazione); (ii) determinazione dell'imponibile non già in funzione di un "reddito" bensì (anche) del fatturato realizzato nel Paese della Fonte; (iii) preventiva definizione di una formula sulla cui base allocare il profitto oggetto di ripartizione (41). Trovare un accordo su queste basi non sarà facile ed altro tempo occorrerà (42).

Tutto depone, quindi, spiace doverlo constatare ancora una volta, per l'adozione di asistematiche, discutibili e temporanee soluzioni unilaterali, da utilizzare - inutile negarlo, anche solo strumentalmente - per spingere i Paesi più recalcitranti, perché beneficiari di questa situa-

zione, a più miti pretese. Quelle messe in campo, tuttavia, appaiono un po' troppo insoddisfacenti: confuse e anche concretamente aggirabili. Una tassazione anche più bassa sui soli flussi derivanti dal pagamento di tutti i servizi digitali pare, alla fin fine, preferibile (43). Se si sceglie questa strada, però, vanno meglio ponderate le soglie di ingresso e stabilito un rapporto proporzionale fra volume dei servizi digitali e fatturato complessivo per evitare di assoggettare all'imposta in questione operatori che non sono solo e neppure prevalentemente digitali. E va cercato, altresì, quantomeno nel nostro Paese, un punto d'equilibrio fra coloro che pagano le imposte ordinarie (IRES e IRAP) cui si aggiungerebbe la ISD e coloro che invece non pagano le prime e sarebbero soggetti solo alla seconda. In soldoni fra imprese nazionali e multinazionali estere.

(41) Esprime una valutazione positiva M. Devereux, *The OECD Pillar One Proposal*, Oxford University - *business taxation* 2019/10/22; così pure, anche se con minor entusiasmo, P. Valente, "Tassazione delle imprese digitali: l'*Unified Approach* proposto dall'OCSE", in *il fisco*, n. 42/2019, pag. 4039 ss. Non la pensa, invece, così D. Scornos, "Cloud computing: difficulties in Applying Current and Proposed Nexus and Profit Allocation Rules in a cross Border Scenario", in *Bull. Intl. Taxn*,

2(2020). Più disponibile invece il giudizio di S. Greil - L. Wargowske, "Pillar 1 of the Inclusive Framework's ...", in *Bull. Intl. Taxn*, 10 (2019).

(42) OCSE 2020, *Statement ...*, ove si prevede la definizione di tutti gli aspetti tecnici per luglio 2020 e la conclusione del processo per fine 2020.

(43) Era questo il sale della proposta Mucchetti del 2017 richiamata alla nota 5.