

Cultura giuridica e diritto vivente

Rivista on line del Dipartimento di Giurisprudenza

Università di Urbino Carlo Bo

Note e Commenti



IL CONCETTO DI STABILE ORGANIZZAZIONE AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI TRA TERRITORIALITÀ ED ECONOMIA DIGITALE

Francesca Stradini

Abstract

[The permanent establishment for income taxes between territoriality and digital economy] The digital economy also affects the income taxes of the subjects who carry out their business on line. The problem arises in particular for the permanent establishment since this institute concerns the transnationality of the on line business. The analysis must be faced considering italian, international – conventional (OCSE) and european tax law.

Key Words:

Digital economy, permanent establishment, income tax, business on line

Vol. 7 (2020)





Il concetto di stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi tra territorialità ed economia digitale

Francesca Stradini *

1. Globalizzazione, mutamenti delle forme di mercato e stabile organizzazione nell'economia digitale

La *digital economy* determina rilevanti mutamenti economici e commerciali nel mercato con ripercussioni inevitabili anche in ambito fiscale: infatti queste differenti tecniche di mercato e di fare impresa, accanto all'evoluzione di quelle proprie della telecomunicazione digitale – come la diffusione di *bitcoin*, l'intermediazione dei servizi, la pubblicità *on line*, *blog*, *social network*, giochi o scommesse su piattaforme *on line* –, influiscono sulla creazione di ricchezza producendone indici “diversi” interessanti anche dal punto di vista impositivo¹. Queste trasformazioni del mercato e del commercio

* Francesca Stradini è Dottoressa di ricerca in Diritto tributario europeo e Professoressa a contratto di Diritto tributario presso l'Università di Urbino Carlo Bo.

Indirizzo mail: francesca.stradini@uniurb.it

¹ Tra gli altri si vedano CIPOLLINA S., *I redditi nomadi delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Rivista di Diritto finanziario e scienza della finanza*, 2014, p. 30; SALVINI O., *La strategia “anti”BEPS nell'economia digitale: la revisione del criterio di collegamento*, in *Rassegna Tributaria*, 2017, p. 864; CARPENTIERI L., *La crisi del binomio dirette – territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Rivista di Diritto tributario*, 2018, p. 365; FERRONI B., *Stabile organizzazione: la disciplina nazionale si adegua al BEPS e introduce la “continuativa presenza economica”*, in *Il fisco*, 2018, p. 632; GAIANI L., *La “nuova” stabile organizzazione sotto la lente di Assonime*, in *Il fisco*, 2018, p. 2863; URICCHIO A. SPINAPOLICE W., *La corsa ad ostacoli della web taxation*, in *Rassegna Tributaria*, 2018, p. 451; VICINI RONCHETTI A., *Principio di territorialità versus residenza: riflessioni sulla tassazione alla fonte e connesse problematiche legate alle perdite fiscali*, in *Rassegna Tributaria*, 2018, p. 103; AVOLIO D., *La nuova definizione di stabile organizzazione*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2018, p. 265; GUARINO S., *La nozione di stabile organizzazione nell'era dell'economia digitale*, in *Corriere Tributario*, 2018, p. 76; ID., *Quando la presenza di obbligazioni a carico dell'agente non configura una stabile organizzazione?*, in *Corriere Tributario*, 2018, p. 1431; PURPURA A., *Tassazione dell'economia digitale tra lo stallo della Comunità Internazionale e la necessità di un'armonizzazione fiscale europea*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2019, p. 1929; ID., *Brevi riflessioni*

interessano anche l'istituto della stabile organizzazione per quanto concerne la definizione e la funzione che è chiamata a svolgere² nell'intercettare materia imponibile transnazionale³, tanto ai fini iva quanto ai fini delle imposte dirette.

in tema di stabile organizzazione digitale: dalla bit tax all'“utentecentrismo”?, in *Diritto e Pratica tributaria*, 2020, I p. 476; PINTAUDI G., *Gli studi televisivi di una emittente italiana non rappresentano la “base fissa” per un commentatore residente all'estero*, in *Rivista di Giurisprudenza tributaria*, 2019, p. 918; SALANITRO G., *La nozione di “abituale disponibilità di base fissa” mantiene la sua valenza nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rivista di Giurisprudenza tributaria*, 2019, p. 236; SANTORO S., *La Webtax. Profili di sistema*, in *Diritto e Pratica tributaria*, 2020, I, p. 459.

² A tal fine nell'ambito dell'imposizione diretta il Modello OCSE agli articoli 5 e 7 consente di comprendere la definizione e la funzione di tale istituto. Infatti sulla base dell'art. 7 la funzione è quella di ripartire materia imponibile transnazionale laddove è individuabile tale istituto: a ciò consegue che gli utili attribuibili alla stabile organizzazione sono imponibili nel paese contraente dove è situata tale fattispecie. L'art. 5 ne dà la definizione, individuandone tre fattispecie: la stabile organizzazione materiale, quella personale ed infine quella da cantiere. Ognuna di queste ha suoi precisi e distinti presupposti. La prima, quella materiale, va ricercata in una sede fissa di affari attraverso la quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua principale attività: fissità, strumentalità, attività principale e non preparatoria sono dunque i requisiti essenziali di questa ipotesi. La stabile organizzazione da cantiere è invece ancorata al fattore tempo vale a dire alla durata temporale di un cantiere di costruzione, navale o di montaggio. Infine quella personale è connessa al potere abituale di concludere contratti in nome e per conto della impresa madre.

Ai fini iva, l'importanza della stabile organizzazione e/o centro di attività stabile si evince dalla VI direttiva IVA (Direttiva del Consiglio 17/5/1977, 77/388/CEE, *in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari*, - *Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme*, rifiuta in *Direttiva del Consiglio* 28/11/2006, 2006/112/Ce, *relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, in *Gazzetta Ufficiale UE*, 11/12/2006 L347/2) laddove occorre individuare il luogo del prestatore del servizio. Non essendoci una definizione nella stessa direttiva, è la giurisprudenza comunitaria ad individuarne i tratti essenziali: il minimo di organizzazione e la consistenza minima. Per minimo di organizzazione deve intendersi, per giurisprudenza comunitaria consolidata, l'insieme dei beni e/o mezzi a disposizione dell'impresa; per consistenza minima si intende per contro l'insieme e/o complesso di beni e/o strumenti sufficienti all'impresa estera di esercitare tramite essa l'attività.

³ Tra gli altri si vedano MAYR S., *L'oleodotto quale ipotesi di stabile organizzazione*, in *Corriere tributario*, 1997, p. 905; LUDOVICI P., *Il regime impositivo della stabile organizzazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rivista di diritto tributario*, 1998, I, p. 67; PISTONE P., *Centro di attività stabile o stabile organizzazione: l'iva richiede un'evoluzione per il XXI secolo?*, in *Rivista di diritto tributario*, 1999, III, p. 12; ADONNINO P., *L'attuazione nell'ordinamento interno della Direttiva n. 2002/38/Ce in tema di regime dell'iva applicabile ai servizi di radiodiffusione e di televisione ea determinati servizi prestati tramite mezzi elettronici*, in *Rivista di Diritto tributario*, 2004, I, p. 803; DELLA VALLE E., *La nozione di stabile organizzazione nel nuovo Tuir*, in *Rassegna Tributaria*, 2004, p. 159; ID., *Residenza e stabile organizzazione*, in *Rassegna Tributaria*, 2016, p. 871; PERRONE L., *La stabile organizzazione*, in *Rassegna Tributaria*, 2004, p. 794; CACCIAPUOTI E., *La società residente stabile organizzazione di una società non residente*, in *Rassegna Tributaria*, 2007, p. 1175; AVOLIO D., *La nuova definizione di stabile organizzazione*, cit.; GUARINO S., *La nozione di stabile organizzazione nell'era dell'economia digitale*, cit.; ID., *Quando la presenza di obbligazioni a carico dell'agente non configura una stabile organizzazione?*, cit.; PURPURA A., *Tassazione dell'economia digitale tra lo stallo della Comunità Internazionale e la necessità di un'armonizzazione fiscale europea*, cit.; PINTAUDI G., *Gli studi televisivi di una emittente italiana non rappresentano la “base fissa” per un commentatore residente all'estero*, cit.; SALANITRO G., *La nozione di “abituale disponibilità di base fissa” mantiene la sua valenza nell'ordinamento tributario italiano*, cit.

Nella giurisprudenza tra le altre CGCE, sentenza 4/7/1985, causa C-184/84 *Gunter Berkholz*; CGCE, sentenza 23/1/1986, causa C-283/84 *Trans Tirreno Express SpA*; CGCE, sentenza 15/3/1989, causa C-51/88 *Knut Hamann*; CGCE, sentenza 2/5/1996, causa C-231/94 *Faaborg- Gellin Linien A/S*; CGCE, sentenza 26/9/1996, causa C-327/94 *Jurgen Dudda*; CGCE, sentenza 17/7/1996, causa C-231/94 *Arolease BV*; CGCE, sentenza 20/2/1997, causa C-260/95 *DFDS A/S*; CGCE, sentenza 17/7/ 1997, causa C-190/95, *ARO Lease*; CGCE, sentenza 7/5/1998, causa C-390/96, *Lease Plan*; CGCE, sentenza

Di conseguenza risulta importante comprendere a fronte di quella che è la *digital economy* l'atteggiamento assunto dai singoli Stati e dalle organizzazioni internazionali, nella fattispecie OCSE e UE⁴. La prima reazione al sorgere dell'*e-commerce*, alla fine degli anni novanta, è stata quella di mantenere lo *status quo*⁵, adottando ed adattando i sistemi e le forme impositivi esistenti al mercato *on line*, creando tuttavia una serie di questioni e di difficoltà tanto in ambito di imposizione diretta quanto per l'iva. In particolare per quel che concerne le imposte dirette, la criticità ha interessato concetti "tradizionali" come quelli connessi alla localizzazione del soggetto passivo - dunque la residenza, la territorialità - o anche relativi alla tangibilità o meno delle transazioni: conseguentemente si è determinata una fuga di materia imponibile con un'elevata difficoltà nel controllare gli effetti fiscali di queste operazioni⁶.

Oggi la reazione è invece quella di individuare nuove forme di prelievo ancorate a queste forme "diverse" di ricchezza⁷, come si realizza con l'imposta sui servizi digitali europea e la *web tax* italiana⁸.

Questo differente approccio che si registra a livello convenzionale e europeo, sebbene in settori impositivi differenti, incide inevitabilmente sulla normativa dei singoli Stati membri e contraenti le convenzioni. In Italia si è intervenuti in questa ottica sotto

6/2/2003, causa C-185/01 *Auto Lease Holland BV*; CGCE, sentenza 13/12/2005, causa C-446/03 *Mark & Spencer*; CGCE, sentenza 23/2/2006, causa C-471/04 *Keller Holding GmbH*; CGCE, sentenza 28/2/2008, causa C-293/06 *Deutsche Shell GmbH*; CGCE, sentenza 29/11/2011, causa C-371/10 *NGI BV*; CGCE, sentenza 6/2/2014, causa C-323/12, *Global Commodities SE, già E.On Energy Trading SE*; CGCE, sentenza 13/3/2014, causa C-375/12 *Bouanich*; CGCE, sentenza 23/4/2015, causa C-111/14 *GST – Sarviž AG Germania*; CGCE, sentenza 10/6/2015, causa C-686/13 *XAB*; CGCE, sentenza 1/10/2015, causa C-230/14, *Weltimmo*; CGCE, sentenza 4/7/2018, causa C-28/17 *NN A/S*; CGCE, sentenza 7/8/2018, causa C-16/17 *TGE Gas Engineering GmbH*; CGCE, sentenza 7/5/2020, causa C-547/18, *Dong Yong Electronics*. Nella giurisprudenza interna tra le altre Cassazione, sez. trib, sentenza 7/3/2002 n. 3368; Cassazione, sez. trib, sentenza 25/5/2002 n.7682; Cassazione, sez. trib, sentenza 25/7/2002 n. 10925; Cassazione, sez. trib, sentenza 21/2/2003 n. 2684; Cassazione, sez. trib, sentenza 28/7/2006 n. 17206; Cassazione, sez. trib, sentenza 15/2/2008 n. 3889; Cassazione, sez. trib, sentenza 7/10/2011 n. 20597; Cassazione, sez. trib, sentenza 17/1/2013 n. 1103; Cassazione, sez. trib, sentenza 23/3/2016 n. 5698; Cassazione, sez. trib, sentenza 6/12/2016 n. 24873; Cassazione, sez. trib, sentenza 24/1/2017 n. 28059; Cassazione, sez. trib, sentenza 13/1/2017 n. 757; Cassazione, sez. trib, sentenza 22/2/2017 n. 4578; Cassazione, sez. trib, ordinanza 15/11/2017 n. 27070; Cassazione, sez. trib, sentenza 18/5/2018 n. 12240; Cassazione, sez. trib, ordinanza 13/12/2018 n. 32261; Cassazione, sez. trib, sentenza 12/12/2018 n. 32081; Cassazione, sez. trib, sentenza 21/11/2018 n. 30033; Cassazione, sez. trib, sentenza 6/6/2018 n.14573; Cassazione, ordinanza 5/12/2018 n. 31447; Cassazione, sez. trib, sentenza 23/1/2019 n. 1758; Cassazione, sez. III pen., ordinanza 29/1/2019 n. 2397; Cassazione, sez. trib., sentenza 5/6/2020 n. 10701.

⁴ URICCHIO A. SPINAPOLICE W., *La corsa ad ostacoli della web taxation*, cit.

⁵ Sul punto si permette di rinviare a STRADINI F., *Il concetto di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette*, in Pedone A. (a cura di), *Tassazione internazionale e concorrenza fiscale*, FrancoAngeli, Milano, 2005, p.115.

⁶ In particolare ai fini iva si evidenzia da subito la difficoltà di inquadrare le operazioni *on line* nel commercio elettronico diretto, ponendosi questioni di smaterializzazione dei beni e delle prestazioni di servizi con effetti sul momento di effettuazione dell'operazione, sull'imponibilità nonché sul l'esigibilità dell'imposta in esame. Sul punto si permette di rinviare a STRADINI F., *Il concetto di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette*, in Pedone A. (a cura di), *Tassazione internazionale e concorrenza fiscale*, cit.

⁷ Gli stessi incontri del G7 e G20 del marzo 2018 confermano la necessità di ricercare e/o creare nuove regole globali in quanto lo *status quo* risulta insufficiente.

⁸ URICCHIO A. SPINAPOLICE W., *La corsa ad ostacoli della web taxation*, cit.

differenti punti di vista: l'introduzione della *web tax*⁹, le modifiche alla definizione e alla disciplina della stabile organizzazione – laddove in particolare si intravede la stabile organizzazione virtuale nella *significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso* –, nonché in materia iva l'intervento sul concetto di gruppo iva e sull'eventuale presenza in esso di una stabile organizzazione.

Poiché dunque le fonti di tale istituto, oggi come ieri, sono da ricercare nel diritto europeo, in quello interno e nel Modello OCSE, nell'ambito del rapporto tra norme interna, convenzionale e europea¹⁰, fondamentale è l'analisi di queste tre fonti per inquadrare l'istituto in esame così come modificato.

2. L'intervento in sede OCSE tra BEPS, convenzione multilaterale e art. 5 Modello OCSE

In ambito internazionale molto interessante è il Progetto BEPS¹¹ con particolare

⁹Legge 27/12/2017 n. 205, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020*, in G.U. *Serie Generale*, n.302 del 29-12-2017 - Suppl. Ordinario n. 62 (in vigore dal 1/1/2018). Sul punto è intervenuta la Legge di Stabilità 2020, Legge 27/12/2019 n. 160, *Bilancio di previsione per lo Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020 – 2022*, in G.U. *Serie Generale*, n. 304 del 31/12/2019 – Suppl. Ordinario n. 45 (in vigore dal 01/01/2020), che ha completamente modificato la Web tax precedente in modo da colpire le imprese cosiddette “giganti” del Web, quali Amazon o Google, che producono reddito in Italia. Questa imposta si applica alla pubblicità mirata *on line*, alla fornitura di beni e servizi su piattaforme digitali e alla tassazione di dati raccolti da utenti e derivanti dall'uso di un'interfaccia digitale. Le imprese interessate dalla stessa sono quelle che da sole o a livello di gruppo hanno ricavi maggiori a 750 milioni di euro e quelle con fatturato da servizi digitali (realizzati in Italia) non inferiore a 5,5 milioni di euro. In particolare l'imposta riguarda solo i servizi digitali esterni all'impresa, escludendo ad esempio quelli resi a controllanti o controllate dalla stessa. L'aliquota è del 3% e va applicata sui ricavi realizzati da un soggetto passivo nell'anno solare. L'imposta si applica quando l'utente di un servizio tassabile è localizzato – in base a indirizzo IP o in base ad un altro servizio di geolocalizzazione - nel territorio dello Stato.

Con apposita clausola si prevede poi che la Web tax resti in vigore fino all'attuazione di disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitalizzata.

¹⁰ Intanto è opportuno ribadire che quando viene stipulata una convenzione ispirata al modello OCSE, nel paese contraente la convenzione va recepita con legge di ratifica, legge ordinaria interna. Nel rapporto tra norma interna e convenzionale prevale la norma convenzionale più favorevole. Se è la norma convenzionale ad attribuire al nostro Paese potestà impositiva più ampia prevale la norma interna più favorevole, ex art. 169 TUIR e per la natura e per la funzione delle stesse norme convenzionali. In merito al rapporto con la norma europea, se il Paese contraente è anche Paese membro UE, occorre considerare la fonte europea quale fonte preordinata alla quale dunque la norma convenzionale è subordinata. Sul punto tra gli altri SACCHETTO C. CASERTANO G., *Tributi*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Giuffrè, Milano, 1998, p. 1284; AMATUCCI A., *Il conflitto tra norme internazionali e interne tributarie*, in *Rivista di Diritto tributario internazionale*, 1999, I, p. 59; FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Utet, Torino, 2003; MELIS G., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, 2018; CARINCI A. TASSANI T., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2018.

¹¹ *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD (2013) Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. In particolare le actions possono essere suddivise per obiettivi - *Coherence* (Actions 2, 3 e 4), *Substance* (Actions 5, 6, 7 e 8-10), *Transparency* (Actions 5, 11, 12, 13 e 14), *Horizontal* (Actions 1 e 15) – e per risultati- *Minimum standards* (Actions 5, 6, 13 e 14), *Reinforced international standards* (Actions 7 e 8-10), *Common approaches and best practices* (Actions 2, 3, 4 e 12), *Horizontal work* (Actions 1, 11 e 15). Il progetto stesso si propone di *fornire coerenza ai regimi fiscali nazionali in materia di attività trans-nazionali, rafforzare i requisiti sostanziali alla base degli standard internazionali vigenti perseguendo un*

riferimento agli Action 14 e 7¹², che determinano la elaborazione della Convenzione multilaterale e la modifica del Modello OCSE.

La Convenzione Multilaterale¹³, sottoscritta nel giugno 2017, si propone di prevenire ed evitare l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti da un Paese all'altro usufruendo così di un sistema impositivo più favorevole. Non prevede l'abrogazione e la sostituzione dei trattati coperti - vale a dire dei trattati che gli Stati hanno deciso di fare entrare nel suo campo di applicazione -, in quanto le norme delle convenzioni rimangono efficaci se non sono modificate, sostituite o integrate dalla stessa. Quindi la Convenzione multilaterale è automaticamente efficace previa firma e ratifica: ciò da un lato determina la modifica dei trattati stipulati dallo Stato e dall'altro garantisce la sua stessa implementazione¹⁴. Tuttavia è necessario chiarire come le disposizioni della Convenzione abbiano diversa natura e quindi un'efficacia differente nell'ordinamento dei singoli Paesi contraenti. Intanto è opportuno ribadire che la Convenzione si applica ai trattati notificati all'OCSE da entrambi gli Stati contraenti. Tuttavia le disposizioni che rappresentano *minimum standards* si applicano automaticamente ai trattati notificati; mentre per contro per ogni altra disposizione che non rappresenta *minimum standard* ogni Paese contraente può avere una riserva; in alcune ipotesi particolari, poi, la Convenzione può prevedere diverse opzioni per la cui applicazione è necessaria la scelta da parte di entrambi gli Stati. Pertanto è possibile classificare tre tipi di disposizioni all'interno della Convenzione: è bene precisare che tra queste quelle relative alla stabile organizzazione non rappresentano *minimum standards*. Di conseguenza, alla luce delle modifiche apportate all'art. 5 Modello OCSE, gli Stati hanno la possibilità di scegliere tra diverse opzioni¹⁵: ad esempio la portata dell'esclusione relativa al carattere ausiliario dell'attività può essere estesa ad ogni attività prevista nella cosiddetta *negative list* rilevando quale esimente di carattere generale¹⁶ o, ex art. 13

riallineamento della tassazione (e dei regimi impositivi) con la localizzazione sostanziale delle attività produttive e la creazione del valore, ed aumentare la trasparenza, lo scambio di informazioni e migliorare le condizioni di certezza del diritto sia per il mondo delle imprese che per i governi.

¹² FERRONI B., *Stabile organizzazione: la disciplina nazionale si adegua al BEPS e introduce la "continuativa presenza economica"*, cit.

¹³ MLI, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, entrata in vigore il 22 marzo 2018.

¹⁴ In particolare ogni Stato può scegliere gli accordi a cui applicare la MLI: può escluderne l'applicazione ai trattati, ad esempio, già in fase di rinegoziazione, e quindi coerenti con le nuove linee guida, oppure rinegoziati recentemente. Inoltre è libero di scegliere se e come modificare i propri trattati, ricorrendo a opzioni, clausole, riserve e scelte alternative. Ferma l'adozione di *standard* minimi - poiché non è possibile, per esempio, disapplicare le norme che prevedono misure di cui gli artt. 6, 7, 14 e 17, a meno che lo Stato non ne disponga già o si impegni a prevedere misure equivalenti - altre disposizioni possono essere applicate con modalità scelte dai singoli Stati e attuabili se anche l'altro Stato ha optato per la stessa scelta. Lo Stato può anche escludere totalmente o parzialmente il contenuto di una disposizione prevista dalla convenzione stessa, relativamente a tutti o solo alcuni degli accordi "coperti" attraverso il meccanismo delle cd. *opt-in clauses* e *opt-out clauses* (si tratta delle di riserve, ex art. 26 della Convenzione).

¹⁵ Così avviene in merito alla natura preparatoria / ausiliaria dell'attività svolta necessaria per l'esimente: lo Stato può scegliere se considerare la effettiva ausiliarità del tipo di attività ai fini dell'esclusione della fattispecie in esame, oppure applicare automaticamente l'esimente qualora le attività risultino intrinsecamente preparatorie. Analogamente si prevedono opzioni per la *anti-fragmentation rule* per la quale non è ammessa l'esenzione se tutte le attività nel complesso non hanno natura preparatoria e per lo *splitting up*.

¹⁶ Come risulta anche dal "nuovo" art. 162 TUIR.

Convenzione Multilaterale, con l'adozione di un nuovo testo estendere il carattere preparatorio ad ogni attività o mantenere il vecchio testo. Nella prima ipotesi, la disposizione ha natura innovativa non interpretativa con effetti sull'efficacia e sull'entrata in vigore; nell'altro caso, gli Stati sono liberi di considerare questa esimente valevole solo per alcuni casi¹⁷ o per tutte le fattispecie della *negative list*¹⁸.

Venendo al dettaglio della modifica e dell'aggiornamento della definizione di stabile organizzazione, differenti sono gli interventi operati connessi alla *digital economy* e non solo: si intende fare riferimento alle modifiche mirate all'individuazione della fattispecie virtuale connessa alla significativa presenza economica, al significato ed al ruolo dell'esimente relativa alla natura preparatoria e/o ausiliaria della attività svolta, alla fattispecie personale connessa all'attività del commissionario ed infine alla cosiddetta *antifragmentation rule*.

In particolare è opportuno rilevarne la *ratio* che ne è sottesa: quella di escludere che l'impresa non residente possa svolgere la sua attività e dunque produrre reddito in un territorio differente rispetto a quello della casa madre senza che si possa individuare un criterio di collegamento territoriale con il Paese in cui scontare l'imposizione. Sotto questo punto di vista si rileva in sostanza l'inadeguatezza di tale fattispecie nell'espletare la sua funzione di criterio di collegamento territoriale rispetto alla casa madre in tante ipotesi ed in particolare in riferimento ai modelli imprenditoriali tipici di alcune grandi multinazionali come quelle che operano nel commercio elettronico creando una dissociazione tra l'attività che produce reddito e il territorio e dunque la giurisdizione in cui si localizza l'utile e in cui deve avvenire la tassazione¹⁹.

Proprio in relazione alla *digital economy*, rilevante ed evidente è il tentativo di intravedere l'istituto in esame nella presenza digitale significativa per quel tipo di impresa che svolge soltanto attività dematerializzate. Il concetto chiave da chiarire ed intorno al quale ruota la fattispecie è dunque la presenza digitale significativa. Questa può riscontrarsi nel *sito web* quale collegamento ed interfaccia con i clienti, in assenza di qualsiasi intermediario o agente o negozio fisico che possa interporre con i consumatori. Il riferimento è a quelle entità economiche i cui utili derivano prevalentemente dalla vendita di beni e servizi *online*, in assenza di una presenza fisica o il coinvolgimento di un prodotto fisico diverso dall'uso di *computer*, dispositivi mobili o altri strumenti IT²⁰. Occorre valutare la significatività di tale presenza e a tal fine è necessario prendere in considerazione una serie di elementi quali il rilevante numero di contratti, il consumo effettivo di beni ed i servizi virtuali nello Stato di destinazione, l'esistenza di un ramo dell'impresa che nel Paese offre funzioni secondarie quali funzioni di *marketing* e di consulenza rivolte a clienti residenti nel Paese e fortemente correlati all'attività principale

¹⁷ Nel caso italiano le lettere d) e f) dell'art. 162 TUIR.

¹⁸ Questo determina a livello interno problemi di incertezza sulla decorrenza dell'art. 162 Tuir: ciò infatti riguarda ed interessa tanto i paesi con cui non esiste la Convenzione bilaterale sia quelli che hanno stipulato una convenzione con l'Italia.

¹⁹ OCSE, BEPS *Action 7: preventing the artificial avoidance of PE status – Public Discussion draft*, Ottobre 2014, disponibile in www.oecd.org, p. 10, dove si chiarisce che “The definition of permanent establishment must be updated to prevent abuses. Develop changes to the definition of PE to prevent the artificial avoidance of PE status in relation to BEPS, including through the use of commissionaire arrangements and the specific activity exemptions”

²⁰ OCSE, BEPS *Action 1: Address the tax challenges of the digital economy - Public Discussion Draft*, cit., p. 65

dell'impresa²¹. E nel valutare tale impatto economico risultano importanti fattori e presupposti tanto economici quanto elettronici quali ricavi, *digital factors* e *user-based factors*²². Quello che suscita perplessità è tuttavia un'osservazione di fondo: la modifica relativa alla stabile organizzazione *on line* risulta all'interno del progetto BEPS, ma non è presente né nel Modello OCSE²³ né nel suo Commentario, mancando del carattere della vincolatezza per gli Stati contraenti.

Venendo alla stabile organizzazione personale, l'intervento mira a regolamentare l'ipotesi del commissionario²⁴ con una precisa finalità: quella di contrastare una serie di pratiche organizzative imprenditoriali volte a realizzare attività di vendita dei prodotti o servizi verso un mercato estero attraverso un soggetto che agisce in nome proprio ma per conto dell'impresa. Infatti operando in tal modo non è possibile né intravedere a capo di tale impresa i requisiti della stabile organizzazione; né tassare gli utili realizzati dall'agente nel Paese dove effettivamente le vendite sono effettuate poiché gli stessi beni e servizi non sono di proprietà di quest'ultimo. Si vuole dunque chiarire quando la conclusione di contratti da parte dell'impresa estera possa qualificarsi come presenza sufficiente per la tassazione nel Paese alla fonte. La novità consiste nel riconoscere la qualifica di agente dipendente in base ad una serie di aspetti di natura sostanziale nei rapporti tra il soggetto e l'impresa. Infatti, tranne il caso in cui l'agente operi per l'esercizio della propria attività indipendente – di cui al paragrafo 6 –, il soggetto è agente dipendente qualora stipuli abitualmente contratti o svolga un ruolo significativo alla conclusione degli stessi anche se effettuati dall'impresa senza che intervengano modifiche sostanziali da parte di quest'ultima, nonché quando concluda contratti in nome dell'impresa dove i contratti abbiano ad oggetto il trasferimento della proprietà o il diritto di utilizzazione dei beni o servizi di proprietà dell'impresa estera. In merito poi

²¹ OCSE, BEPS *Action 1: Address the tax challenges of the digital economy - Public Discussion Draft*, cit., p. 66

²² Va sottolineato che in merito alla normativa convenzionale previgente al progetto BEPS e dunque a tali interventi, il Modello OCSE all'art. 5 non contemplava alcunché in merito alla stabile organizzazione *on line*. Solo nel Commentario all'art. 5 Modello OCSE si faceva riferimento a tale fattispecie: distinguendo tra *sito web*, *server* ed ISP. In particolare il *sito web* essendo un bene immateriale rappresenta uno spazio virtuale e dunque non costituisce stabile organizzazione: in quanto non può essere visto né come sede fissa di affari né come agente dell'impresa estera. Quanto al *server*, essendo uno spazio fisico – in particolare rappresenta l'insieme delle attrezzature che ospitano e determinano il funzionamento di un *sito web* – se ha il requisito della fissità può essere una stabile organizzazione. L'*Internet Service Provider* si verifica quando il *sito web* di una impresa estera è ospitato su un *server* di proprietà di altra impresa. In questa fattispecie non si ha stabile organizzazione in quanto non ha né potere di rappresentanza né ricopre la posizione di agente dipendente. Da notare che la scelta convenzionale era stata l'intervento sul commentario all'art. 5 e non sul modello OCSE in quanto in tal modo si evitavano tutte le modifiche alle convenzioni stipulate.

²³ L'ultima versione del Modello OCSE e del Commentario è stata pubblicata il 18 dicembre 2017.

²⁴ Si è già specificato come in materia di stabile organizzazione personale, l'elemento caratterizzante sia da ricercare nel potere abituale di rappresentanza distinguendo tra agente dipendente ed indipendente. In particolare nel caso dell'agente indipendente si esclude la fattispecie in esame quando agisce nell'ambito della propria ordinaria attività.

In merito alla figura dell'agente differenti sono state le problematiche sollevate anche dalla giurisprudenza proprio in merito all'ampiezza di tale potere di rappresentanza: ci si chiedeva se fosse necessaria o meno la conclusione del contratto senza alcun intervento della casa madre o per contro se fosse sufficiente la partecipazione a mere trattative e al procacciamento di affari lasciando alla casa madre la firma degli stessi contratti.

all'agente indipendente²⁵, il paragrafo 6 contiene una serie di novità: tale carattere viene escluso in quelle ipotesi in cui esso agisca esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, tenuto conto anche della proporzione tra le attività prestate ed il volume complessivo di affari del soggetto. Il requisito dell'indipendenza viene meno, inoltre, quando il soggetto agisca per lungo tempo o per un tempo ritenuto considerevole. Infine, il paragrafo 8 approfondisce il concetto di "strettamente collegato" nella relazione tra soggetto e impresa introducendo specifici criteri di valutazione per cui l'indipendenza è esclusa allorquando il soggetto sia sotto il controllo diretto o indiretto dell'impresa o entrambi siano sotto il controllo di un soggetto terzo, tenuto conto di tutte le circostanze del caso e dei fatti più rilevanti. Dunque in questa fattispecie la presenza dell'istituto in esame va ancorata ai poteri del quale è dotato, all'ampiezza del potere di concludere i contratti in nome e per conto dell'impresa non residente specificando come non sia necessario che la stessa apporti ulteriori modifiche sul punto. A tal fine risultano utili le formule contrattuali utilizzate, mentre si escludono da tali poteri quelli connessi alle attività di *advertising* e le attività promozionali.

Un altro settore di intervento concerne l'esimente connessa alla natura ausiliaria dell'attività ed al carattere generale della stessa, vale a dire valevole per tutti i casi²⁶. A tal fine infatti viene inserita anche la *anti-fragmentation rule*. L'idea è proprio quella di evitare che frammentando l'attività in differenti Paesi, si arrivi a evidenziare solo ed esclusivamente attività preparatorie che, in quanto tali, sono volte ad escludere l'imponibilità in quel Paese proprio perché viene meno il requisito della stabile organizzazione. In tal senso occorre valutare l'impresa con la sua organizzazione nel complesso in modo da verificare se il *business* realizzato rientri comunque nell'attività principale.

Dunque il problema che a livello internazionale in una visione più ampia e anche digitale si pone è quello connesso alla transnazionalità del reddito e all'eventuale imponibilità nel territorio di uno Stato tra le differenti sovranità statali: si pongono in effetti questioni tanto di doppia imposizione quanto di salti d'imposta nonché di riporto delle eventuali perdite. I sistemi per escludere tali fenomeni sono sostanzialmente due: tassare il reddito alla fonte – vale a dire nel Paese ovvero nel luogo in cui il reddito è prodotto – o nel Paese di residenza dell'investitore. Ovviamente tale transnazionalità risente notevolmente del progresso economico per cui cambiano le prospettive nell'ottica dei Paesi investitori e fornitori di servizi. L'utilizzo di ognuno di tali criteri determina un impatto fiscale differente. Il Capital Export Neutrality (CEN) identifica come criterio di collegamento territoriale quello della residenza fiscale della società che investe. In Italia ne è esempio l'art. 3 TUIR e corollario ne è la tassazione del reddito su base mondiale. Ciò implica il riconoscimento di crediti d'imposta per le imposte assolate all'estero. Questo criterio se da un lato garantisce maggior efficienza produttiva e

²⁵ Il paragrafo 6 esclude la configurazione di stabile organizzazione personale in tutte quelle ipotesi in cui il soggetto sia dotato di indipendenza giuridica e concluda contratti in ambito della propria attività ordinaria, ricorrendo in questi casi la figura dell'agente indipendente. Tale disposizione già presente nelle precedenti versioni permane anche in questa più recente.

²⁶ Questa della natura ausiliaria e/o preparatoria dell'attività era un'esimente contenuta nella cosiddetta *negative list* già nella precedente versione dell'art. 5 Modello OCSE. Tuttavia nel modello previgente era contemplata al paragrafo 4 lettere e) ed f) e quindi, sembrava, una fattispecie specifica.

certezza sul carico impositivo, dall'altro inevitabilmente può non determinare il recupero totale dell'imposta estera – quando ad esempio l'aliquota estera è superiore a quella interna – e scatenare problemi di compatibilità con il diritto europeo in merito al rispetto delle libertà fondamentali e del principio di non discriminazione. Il CIN - Capital Import Neutrality – determina la tassazione del reddito solo nel Paese in cui è realizzato e quindi produce sicuramente una maggiore equità. L'OCSE è da sempre ancorato alla tassazione del reddito nel Paese di residenza, tuttavia il progetto BEPS punta alla tassazione del reddito nel Paese in cui viene prodotto avvicinandosi alla tassazione alla fonte²⁷.

3. La normativa interna e le modifiche all'art. 162 Tuir nell'ottica delle norme internazionali e dell'economia digitale

Interessante è comprendere lo stato dell'arte della normativa italiana. L'intervento del legislatore sull'art. 162 TUIR risulta perfettamente coerente ed in linea con il progetto BEPS²⁸ ed è possibile coglierne la *ratio* nella ricerca di una soluzione per una problematica di fondo che non ha più a che fare soltanto con la presenza, fisica, della stabile organizzazione quanto piuttosto con la configurabilità di nuove figure virtuali di stabile organizzazione o con l'individuazione di stabili organizzazioni occulte.

Entrando nel dettaglio della modifica normativa operata sull'art. 162 TUIR, questa concerne proprio la configurabilità delle ipotesi materiale e personale, interessando anche le *positive e negative list* con particolare riguardo all'esimente connessa alla natura preparatoria e/o ausiliaria dell'attività svolta a cui poi è collegata la cosiddetta *anti-fragmentation rule*.

Per quel che concerne l'ipotesi della stabile organizzazione materiale, tutto ruota intorno al concetto sotteso alla *significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non far risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso*. L'intento del legislatore è quello di considerare prodotti in Italia e dunque qui imponibili anche gli utili di imprese che svolgono in Italia la maggior parte della propria attività anche se, grazie all'utilizzo di nuove tecnologie, non presentano nel territorio italiano

²⁷ Occorre comunque e tuttavia sottolineare come per l'Unione Europea la tassazione CEN violerebbe le libertà fondamentali di circolazione e il principio di non discriminazione.

²⁸ Coerenza e *ratio* che si riscontrano anche in altri provvedimenti legislativi, come ad esempio quello che modifica l'art 152 TUIR sul reddito della stabile organizzazione, o l'esenzione dell'utile per le imprese italiane più competitive, nonché la procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata introdotta dal D.L. n. 50/2017 - D.L. 24/4/2017 n. 50, *Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo*, in *GU Serie Generale*, n.95 del 24-04-2017 - Suppl. Ordinario n. 20 - che prevede un contraddittorio preventivo tra Amministrazione Finanziaria e imprese multinazionali avente ad oggetto proprio la presenza della stabile organizzazione. Tale procedura va applicata alle società estere di gruppi multinazionali aventi tali requisiti: ricavi consolidati superiori a 1miliardo di euro annui e realizzazione di cessioni di beni e prestazioni di servizi in Italia per un ammontare superiore a 50 milioni, avvalendosi del supporto di altre società o entità italiane appartenenti al medesimo gruppo societario. In particolare qualora le società estere ravvisino la configurabilità in Italia di una stabile organizzazione per esercitare la propria attività possono presentare all'Amministrazione finanziaria un'istanza finalizzata all'accesso al regime dell'adempimento collaborativo in merito alla sussistenza dei requisiti di tale istituto. Se si ravvisano tali requisiti, ne saranno definiti i relativi debiti tributari per i periodi d'imposta in relazione ai quali sono scaduti i termini di presentazione delle dichiarazioni, con i benefici di un regime sanzionatorio premiale.

una sede fissa di affari. Sulla base di questa espressione, infatti, si realizza l'integrazione della *positive list* e il riferimento alle forme imprenditoriali tipiche della *digital economy*²⁹. Non a caso questo intervento è correlato all'introduzione della *web tax* e all'abrogazione del comma V, che faceva riferimento alla stabile organizzazione *on line*³⁰. Gli stessi lavori preparatori della legge di bilancio 2018 rilevano come la riscrittura dell'art. 162 connessa allo sviluppo della *digital economy* abbia lo scopo di "alleviare il nesso, finora imprescindibile, tra presenza fisica di un'attività nel territorio dello Stato e assoggettabilità alla normativa fiscale" e ancora di "impedire, ad opera dei contribuenti, manipolazioni che impediscano la qualificazione di stabile organizzazione". Il problema di fondo consiste nell'individuare *on line* questa significativa presenza correlandola ad una serie di elementi, di natura e economica e tecnica. Infatti dal punto di vista economico occorre prendere in considerazione il rapporto e/o l'interazione con l'economia del Paese attraverso l'utilizzo di strumenti digitali - quali il *web* e la tecnologia - nonché la configurazione di ricavi con particolare riguardo alla ricorrenza sistematica e alla dimensione degli stessi. In senso prettamente tecnico, per contro, vanno rilevati elementi quali ad esempio il nome locale del dominio, la piattaforma digitale locale - valutazione questa effettuata sulla base della lingua, dei consumi e dei metodi di pagamento - l'utenza mensile o meglio il numero di utenti mensili attivi, la conclusione regolare di contratti *on line* nonché il volume di dati raccolti presso clienti ed utenti abitualmente residenti in quello specifico Stato³¹. Tuttavia va rilevata una sostanziale differenza rispetto all'approccio internazionale: le proposte contenute negli Actions del BEPS a livello OCSE in materia di stabile organizzazione *on line* - il riferimento è proprio alla *significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso* - non risultano vincolanti, infatti non incidono né sul Modello OCSE né sul relativo Commentario. Ma, nonostante ciò, sono state recepite dal legislatore italiano nella modifica all'art. 162 Tuir generando varie difficoltà dal momento che finiscono per incidere su ogni forma di stabile organizzazione a prescindere dal fatto che l'attività sia svolta *on line* rendendo il concetto stesso evanescente e dunque in contrasto con la sua stessa *ratio*³².

²⁹ FERRONI B., *Stabile organizzazione: la disciplina nazionale si adegua al BEPS e introduce la "continuativa presenza economica"*, cit.

³⁰ Infatti il comma V escludeva la stabile organizzazione in presenza della *disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi*. In questo modo il legislatore interno includeva alcune considerazioni contenute nel Commentario all'art. 5 Modello OCSE ma non chiariva poi in quali strumenti tale presenza fosse da rintracciare o meno. In particolare si riteneva potesse rientrare nell'espressione *disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari* tanto il *server* a supporto del *sito web* - se non ha il requisito di piena disponibilità ed è utilizzato per attività meramente ausiliarie e/o preparatorie -, quanto il *sito web* essendo intangibile ed immateriale. Sul punto si permette di rinviare a STRADINI F., *Il concetto di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette*, in Pedone A. (a cura di), *Tassazione internazionale e concorrenza fiscale*, cit.

³¹ FERRONI B., *Stabile organizzazione: la disciplina nazionale si adegua al BEPS e introduce la "continuativa presenza economica"*, cit.

³² MASCIA S., *Service permanent establishment and e-commerce*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2015, fasc. 2, p. 483; GAFFURI A.M., *Le ipotesi negative di stabile organizzazione. Spunti problematici e sviluppi interpretativi*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2015, fasc. 2, p. 205; SELLA P., *Le attività preparatorie ed ausiliarie nel progetto BEPS dell'OCSE*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, 2015, fasc. 8-9, p. 10; FRANSONI G., *La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2015, fasc. 2, p. 123; AVOLIO D.,

Relativamente all'attività preparatoria e/o ausiliaria, è opportuno premettere alcune considerazioni di fondo. Intanto si tratta di un elemento già presente nel previgente testo dell'art. 162 TUIR, nell'ambito della cosiddetta *negative list*. Tuttavia il riferimento era limitato alle lettere e) ed f). Con la modifica si interviene sui commi da quattro a sette, ed in particolare nelle lettere citate viene eliminato il riferimento esplicito a tale carattere dell'attività. In questo modo l'esclusione connessa alla natura ausiliaria e/o preparatoria dell'attività svolta assume carattere generale: ciò implica che debba valere per tutte le ipotesi elencate nella *negative list*. E nel caso in cui si abbia lo svolgimento di più attività o l'esercizio combinato delle stesse, occorre valutare se nel complesso esse abbiano tale natura: pertanto è fondamentale rapportare e specificare il concetto dell'ausiliarietà caso per caso³³.

A questa fattispecie dell'ausiliarietà è strettamente connessa la cosiddetta *anti-fragmentation rule*. Si tratta, come previsto dai commi V e VI, della possibilità che l'impresa non residente – in genere una multinazionale – proceda appunto a frammentare, vale a dire dividere strumentalmente il *business*, che dal punto di vista economico è unitario, in operazioni più piccole evidenziando il carattere ausiliario e preparatorio di ognuna di queste ultime in modo da rientrare nella fattispecie di esclusione prevista dalla *negative list*. La chiave di lettura su cui opera questa esimente va ricercata nel fatto che debba trattarsi di un soggetto e/o una struttura strettamente collegata ad un'impresa. Sul punto è lo stesso comma VII *bis* a fare luce riferendosi al caso in cui *uno ha il controllo dell'altra ovvero entrambi sono controllati da uno stesso soggetto*. E un soggetto si considera *strettamente correlato ad un'impresa se l'uno possiede direttamente o indirettamente più del 50% della partecipazione dell'altra o, nel caso di una società, più del 50% del totale dei diritti di voto e del capitale sociale, o se entrambi sono partecipati da un altro soggetto, direttamente o indirettamente, per più del 50% della partecipazione o, nel caso di una società, per più del 50% del totale dei diritti di voto e del capitale sociale*.

Altro settore di intervento è quello effettuato sulla ipotesi personale di stabile organizzazione, relativamente al comma VI in merito alle fattispecie dell'agente dipendente e/o indipendente. Intanto tale fattispecie è correlata strettamente al potere di concludere abitualmente contratti in nome e per conto dell'impresa non residente, contratti che non subiscono modifiche sostanziali e che sono inerenti all'attività principale e non hanno dunque carattere preparatorio e/o ausiliario rispetto ad essa. Il comma VII esclude la stabile organizzazione nell'ipotesi in cui vi sia un agente indipendente che agisce per l'impresa non residente, vale a dire quando tale soggetto agisce *nell'ambito della propria ordinaria attività*. L'obiettivo, sempre in linea con il progetto BEPS, riguarda l'individuazione di una stabile organizzazione nel commissionario che

La nuova definizione di stabile organizzazione, in *Corriere Tributario*, 2018, fasc. 4, p. 265; FLIS S. ROSSI L., *Stabile organizzazione personale tra "significant people functions" e "risk management functions"*, in *Corriere Tributario*, 2019, p. 81; GARBARINO C., *L'impatto del progetto BEPS sul concetto di stabile organizzazione*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2019, I, p. 587.

³³ Questo rispecchia l'opzione che ha scelto l'Italia rispetto all'art. 13 del Modello di Convenzione: l'opzione A, infatti, implica dall'entrata in vigore della Convenzione multilaterale la modifica automatica di tutti i trattati bilaterali stipulati dall'Italia ma alla condizione che anche l'altro Stato abbia fatto la stessa scelta. In particolare l'art. 13 della Convenzione multilaterale consente agli Stati due opzioni: l'opzione A – scelta dall'ordinamento italiano – che identifica la natura preparatoria e/o ausiliaria come requisito di carattere generale per l'esimente relativa alla stabile organizzazione; l'opzione B che, per contro, lascia liberi gli Stati nell'applicare tale esimente come requisito generale o meno.

svolga il *principal role leading to the conclusion of contracts*. A tal fine non rileva affatto che gli accordi siano stipulati a nome del commissionario o dell'impresa ma ciò che conta è l'utilizzo strumentale della struttura commerciale, contrattuale e della strategia, quindi tale soggetto rileva anche se non apporta modifiche in relazione alle esigenze particolari della clientela, ma non è sufficiente una mera partecipazione alle trattative. L'assenza della stabile è correlata dunque alla indipendenza dell'agente ed è tale, sulla base del comma VII, chi *agisce per l'impresa nell'ambito della propria ordinaria attività*. Si tratta dunque di una forma di indipendenza che ha natura giuridica oltre che economica: ed è dunque esclusa se il soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese a cui è correlato ex comma VII *bis*. Ciò che preme sottolineare in questa fattispecie è l'intenzione di considerare, per la prima volta, il luogo in cui i contratti sono effettivamente negoziati: pertanto rileva non solo la conclusione di contratti di vendita in Italia ma anche se si opera per la negoziazione e/o conclusione delle vendite e se la sottoscrizione avviene all'estero senza modifiche rilevanti³⁴.

Alla luce di queste considerazioni preme sottolineare il fatto che la modifica concernente la stabile organizzazione *on line* risulta all'interno del progetto BEPS, ma non è presente né nel Modello OCSE né nel suo Commentario, non essendo dunque vincolante per gli Stati contraenti. Ciò comporta che essendo pensata per la stabile organizzazione *on line* nella versione del progetto BEPS in correlazione alla stessa *ratio* di tale progetto, così come recepita nell'ordinamento interno nell'art. 162 TUIR lettera f)bis finisce per valere per ogni forma di impresa anche diversa da quella che svolge la sua attività *on line* diventando pertanto un criterio talmente vago da mettere in crisi la sostanza del diritto e da porre questioni di omogeneità con la definizione dell'istituto ai fini iva – pur essendo i settori di intervento completamente differenti.

4. Riflessioni conclusive sul ruolo della stabile organizzazione tra Unione Europea e lotta all'evasione

Anche a livello europeo si assiste, sin dal passato e a maggior ragione oggi, ad una presa di coscienza e ad una analisi per e dell'economia digitale e del relativo regime di tassazione. In tal senso la Comunicazione della Commissione UE del 21/9/2017³⁵ si propone l'obiettivo di determinare un sistema di tassazione equo, efficace ed adeguato. Il Consiglio Europeo in data 19/10/2017 e il Consiglio Ecofin sono intervenuti in tal senso anche in relazione all'ambito OCSE in riferimento proprio all'istituto della stabile organizzazione, nonché dei prezzi di trasferimento e dell'attribuzione dei relativi utili.

Questa presa di coscienza ha portato all'emanazione del pacchetto di misure per la tassazione equa dell'economia digitale costituito da una comunicazione, una raccomandazione e due proposte di direttive. Si tratta di due proposte di cui una a medio-lungo termine volta a fornire una nuova definizione di stabile organizzazione³⁶ e l'altra di breve periodo finalizzata a determinare la disciplina dell'imposta sui servizi

³⁴ GAIANI L., *La "nuova" stabile organizzazione sotto la lente di Assonime*, cit.

³⁵ Commissione al parlamento Europeo e al Consiglio, Comunicazione del 21/9/2017 COM (2017)547 final, *Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione Europea per il mercato unico digitale*, in www.EUR-Lex.it

³⁶ Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, 21 marzo 2018, COM (2018) 147 final, in www.EUR-Lex.it

digitali³⁷. L'obiettivo è dunque duplice: modificare la nozione di stabile organizzazione in connessione alla *presenza digitale significativa* e inserire un'imposizione relativa ai ricavi ottenuti da imprese multinazionali realizzando servizi digitali verso utenti collocati nell'Unione Europea.

Proprio in merito alla nozione di stabile organizzazione, si cerca di stabilire un criterio di collegamento territoriale per le imprese digitali operanti a livello transfrontaliero in base alla *presenza digitale significativa* al fine di proteggere il diritto di imposizione degli Stati membri in relazione a questi nuovi modelli d'impresa; quindi determinare i principi per l'attribuzione degli utili all'impresa digitale al fine di cogliere con maggiore precisione il valore generato dalla stessa e dipendente in larga misura da attività immateriali³⁸. Tale ipotesi riguarda le società costituite o stabilite nell'UE, nonché le imprese costituite o stabilite in una giurisdizione terza che non ha concluso una convenzione in materia di doppia imposizione. In altre parole, l'iniziativa, se approvata con unanimità e recepita negli ordinamenti interni, potrebbe consentire di attivare una nuova disciplina nei rapporti tra gli Stati membri senza la necessità di modificare i trattati bilaterali contro la doppia imposizione già in vigore, non dovendo avere effetto nei trattati già esistenti.

A tal fine il concetto di stabile organizzazione digitale viene individuato sulla base di tre caratteri presenti e dunque tipici delle imprese in *digital economy*: la *scale without mass* – vale a dire la necessità di prescindere dalla presenza fisica sul territorio, dal momento che non si opera su un territorio fisico –, l'importanza degli *assets* intangibili e delle proprietà intellettuali ed infine la connessione tra valore dell'impresa e massimizzazione del profitto con i dati e la partecipazione degli utenti stessi. Ciò del resto è strettamente coerente con l'imposta sui servizi digitali, ISD, che colpisce i ricavi generati dall'espletamento di determinati servizi on line B2B e B2C nello stato membro in cui si trovano gli utenti³⁹. In particolare nella individuazione della presenza digitale significativa, i parametri a cui fare riferimento sono da ricercare nei ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali, nel numero di utenti di servizi digitali o in quello dei contratti per un servizio digitale. Tali criteri sono variabili *proxy* che consentono di determinare l'impronta digitale di un'impresa in una giurisdizione. È possibile dunque individuare un criterio di tipo soggettivo e uno oggettivo. Quello oggettivo mira a verificare che la società sia un prestatore di servizi digitali attraverso l'utilizzo di una interfaccia digitale, quale *software*, *siti web*, applicazioni⁴⁰. Quello soggettivo, per contro, si riferisce esclusivamente a soggetti che abbiano determinati requisiti: ricavi totali conseguiti a livello globale, derivanti dalla sola fornitura di servizi *online*, non inferiore a 7 milioni di euro in un periodo di imposta, dove “la parte dei ricavi totali” è determinata in

³⁷ Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, 21 marzo 2018, COM (2018) 148 final, in www.EUR-Lex.it

³⁸ Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, cit., p. 3

³⁹ Sul punto tra gli altri URICCHIO A. SPINAPOLICE W., *La corsa ad ostacoli della web taxation*, cit.

⁴⁰ La definizione corrisponde alla definizione di “servizi prestati tramite mezzi elettronici” di cui all'articolo 7 del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto, in *Gazzetta Ufficiale UE*, 23/3/2011 L77/1, con l'esclusione delle attività di commercio elettronico indiretto ed i servizi di telecomunicazione e videofoni o di mero accesso ad internet.

proporzione al numero degli accessi all'interfaccia digitale rispetto a quelli globali; numero degli utenti situati nello stato membro superiore a 100.000, con riferimento all'indirizzo IP del dispositivo o a qualsiasi altro metodo di *geolocalizzazione* dell'utente; numero di contratti commerciali, con il solo riferimento al mercato B2B, superiore a 3000, con riferimento alla residenza fiscale dell'imprenditore committente. Conseguentemente, come previsto anche all'art. 7 del Modello Convenzione OCSE, gli utili attribuibili a una presenza digitale significativa in uno Stato membro sono soggetti unicamente al regime di imposta sulle società di tale Stato. La determinazione stessa di tali utili si basa su un'analisi funzionale che tenga conto delle attività economicamente rilevanti svolte da tale presenza attraverso un'interfaccia digitale, ex art. 4, nel caso in cui nel periodo d'imposta si raggiungano determinati limiti. Tra queste attività rilevano ad esempio⁴¹ la raccolta, l'archiviazione, il trattamento, l'analisi, la diffusione e la vendita di dati a livello di utente; la raccolta, l'archiviazione, il trattamento e la visualizzazione dei contenuti generati dagli utenti; la vendita di spazi pubblicitari *online*; la messa a disposizione sul mercato digitale di contenuti creati da terzi; la fornitura di qualsiasi servizio digitale non elencato alle lettere da a) a d). Il luogo in cui è situato l'utente è individuato in quello in cui si trova il dispositivo per accedere all'interfaccia digitale.

Dunque tali utili, ex art. 5, vengono imputati appunto nel Paese in cui si individua la presenza digitale significativa a scopo antielusivo e con equa attribuzione⁴². Si dovrà poi chiarire nel momento in cui occorre rilevare la creazione del valore ai fini della tassazione se prendere a riferimento il valore di trasferimento - vale a dire il prezzo - oppure, come sembra leggersi, il valore connesso alla partecipazione dell'utente finale.

Concludendo questa breve disamina è opportuno riflettere su alcune problematiche di fondo. È evidente la difficoltà riscontrata già in passato nell'individuare una definizione di stabile organizzazione, anche digitale e/o virtuale, in senso univoco in entrambi i settori di intervento - imposte dirette ed iva - pur consapevoli delle differenze di essi. Si riscontra dunque la necessità di introdurre tanto ai fini iva quanto ai fini delle imposte dirette forme di intervento che servano ad evitare doppie imposizioni, salti d'imposta e dunque evasione e/o elusione. È chiara la diversa natura delle fonti in materia e il reciproco rapporto tra le stesse. Pertanto prevale l'esigenza e la necessità rispetto al passato di intervenire con forme di imposizione *ad hoc* sulla stessa economia digitale e dunque in essa l'importanza, oggi più di ieri, della funzione e del ruolo della stabile organizzazione.

⁴¹ Art. 5 della proposta rubricato "*Utili attribuibili alla presenza digitale significativa o in relazione alla presenza digitale significativa*". Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, cit., p. 18.

⁴² Queste considerazioni sono molto interessanti anche alla luce della possibilità di individuare l'ipotesi in cui un soggetto passivo non stabilito in Italia abbia una stabile organizzazione nel territorio italiano partecipante ad un gruppo IVA in Italia. Ciò in quanto dalla individuazione e dunque dalla presenza della stabile organizzazione dipende la qualificazione dell'operazione effettuata. In altre parole se le operazioni sono effettuate da tale stabile organizzazione verso la casa madre estera si considerano effettuate dal gruppo IVA verso un soggetto che non ne fa parte. O ancora le operazioni della casa madre estera verso la stabile organizzazione partecipante al gruppo IVA sono ritenute effettuate verso il gruppo IVA da soggetto che non ne fa parte. Sul punto si vedano gli artt. 70 *quinques*, 70 *bis*, 70 *ter* del DPR n. 633/1972.

Cultura giuridica e diritto vivente

Direttivo

Direzione scientifica

Direttore: Giuseppe Giliberti

Co-direttori: Luigi Mari, Lucio Monaco, Paolo Morozzo Della Rocca.

Direttore responsabile

Valerio Varesi

Consiglio scientifico

Luigi Alfieri, Jean Andreau, Franco Angeloni, Antonio Blanc Altemir, Alessandro Bondi, Licia Califano, Maria Aránzazu Calzada Gonzáles, Piera Campanella, Antonio Cantaro, Francesco Paolo Casavola, Alberto Clini, Maria Grazia Coppetta, Lucio De Giovanni, Laura Di Bona, Alberto Fabbri, Carla Faralli, Fatima Farina, Vincenzo Ferrari, Paolo Ferretti, Andrea Giussani, Matteo Gnes, Peter Gröschler, Guido Guidi, Giovanni Luchetti, Guido Maggioni, Valerio Marotta, Realino Marra, Paolo Pascucci, Susi Pelotti, Aldo Petrucci, Paolo Polidori, Elisabetta Righini, Orlando Roselli, Eduardo Roza Acuña, Gianni Santucci, Patrick Vlacic, Umberto Vincenti.

Coordinamento editoriale

Marina Frunzio, M. Paola Mittica.

redazioneculturagiuridica@uniurb.it

Redazione

Luciano Angelini, Chiara Lazzari, Massimo Rubechi.

Collaborano con *Cultura giuridica e diritto vivente*

Giovanni Adezati, Athanasia Andriopoulou, Cecilia Ascani, Chiara Battaglini, Alice Biagiotti, Chiara Bigotti, Roberta Bonini, Darjn Costa, Marica De Angelis, Giacomo De Cristofaro, Elisa De Mattia, Luca Di Majo, Francesca Ferroni, Valentina Fiorillo, Chiara Gabrielli, Federico Losurdo, Matteo Marchini, Marilisa Mazza, Maria Morello, Massimiliano Orazi, Natalia Paci, Valeria Pierfelici, Ilaria Pretelli, Edoardo A. Rossi, Francesca Stradini, Desirée Teobaldelli, Matteo Timiani, Giulio Vanacore, Giordano Fabbri Varliero.

Cultura giuridica e diritto vivente è espressione del Dipartimento di Giurisprudenza (DiGiur) dell'Università di Urbino. Lo sviluppo e la manutenzione di questa installazione di OJS sono forniti da UniURB Open Journals, gestito dal Servizio Sistema Bibliotecario di Ateneo. **ISSN 2384-8901**



Eccetto dove diversamente specificato, i contenuti di questo sito sono rilasciati con Licenza [Creative Commons Attribuzione 4.0 Internazionale](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).
