



Ex Sede ODCEC Foggia

Via Matteotti, 4

Anno 2020 n. 2

Rivista di consulenza aziendale e tributaria Il Commercialista di Capitanata

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circonscrizione del Tribunale di Foggia



Editoriale

Editoriale
di Mario Cardillo 3

Primo Piano

La Nuova IMU
di Antonio Puzzolante 5

Il principio di “postalizzazione”
nel processo tributario
di Aldo Elia Ponziano 14

La tassazione dell’economia digitale
di Alessia Mantuano 19

L’Antiriciclaggio e gli Studi
Professionali
di Filomena Salvato 42

Le Consulenze Tecniche
nell’Accertamento Tributario
di Giovanni Narducci 50

Le conseguenze della politica
fiscale sugli investimenti e sulla
produzione in Europa
di Francesca Pia Lannunziata 53

Ogni articolo pubblicato è stato ceduto a titolo gratuito ed esprime esclusivamente il pensiero dell’autore.

Editore

**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Foggia**

Direttore responsabile
Francesca Romana Cicolella

Direttore editoriale
Iolanda Battiante

Comitato scientifico

**Presidente: Claudio Nigro - Componenti: Antonio Corvino, Annamaria Dentamaro,
Giampiero Maci, Giuseppe Mazzuti**

Comitato di redazione

Gioacchino De Sandoli, Alfredo Di Noia, Ada Lattanzio, Marika Longo, Antonio Netti

Impaginazione grafica
Pasquale Russo

Foto in copertina
Palazzo ex sede ODCEC Foggia

Foto ultima pagina
Teatro Comunale – Giuseppe Verdi – San Severo

Redazione e amministrazione

via della Repubblica, 25 - 71121 Foggia - tel./fax. 0881 72 56 12
www.odcefoggia.it - odcefoggia@gmail.com
Registrazione Tribunale di Foggia n. 4/P/06 R.P
ISSN 2611-3694



Editoriale

di Mario Cardillo

Care Lettrici, Cari Lettori,

il presente editoriale potrebbe essere l'ultimo che scrivo perché, a seguito del reclamo presentato dai colleghi Gerri Romano e Giorgio Sannoner, il Consiglio Nazionale ha escluso la lista da me presieduta, presentata per l'elezione del Consiglio dell'Ordine in carica per il quadriennio 2021 – 2024.

È noto, ormai, che la gestione dell'Ordine, da quando è in carica l'attuale Consiglio, è sempre stata improntata alla massima trasparenza. Pertanto, ritengo di dover far conoscere anche attraverso questa Rivista quanto accaduto con riferimento alle prossime elezioni, aggiornandovi, altresì, sulle iniziative intraprese dall'Ordine.

Il fulcro della questione riguarda la corretta interpretazione dell'art. 9, comma 9, del d.lgs. 139/2005, che regola le candidature, il quale, in particolare, prevede che “i consiglieri dell'Ordine ed il Presidente possono essere eletti per un numero di mandati consecutivi non superiore a due”.

La Corte di Cassazione con una pronuncia del 2018 (caso ODCEC Roma) ha precisato che il suddetto limite dei due mandati non può essere superato neppure a seguito del passaggio dalle funzioni di Consigliere a quelle di Presidente.

Secondo l'interpretazione della normativa contenuta nel del d.lgs. 139/2005 (ma anche dei principi generali di diritto pubblico ai quali si ispira l'operato degli Ordini professionali in quanto enti pubblici non economici), tale limitazione non vale nelle ipotesi di trasferimento da un Ordine territoriale (presso il quale, eventualmente, sono stati già espletati due mandati) ad un altro Ordine territoriale.

Quindi, la limitazione dei due mandati

consecutivi vale solo presso lo stesso Ordine.

Vi è di più. Il nostro Consiglio Nazionale con tre pronto ordini (di cui uno pubblicato a gennaio del 2020) ha ribadito espressamente che tale limite non operi neanche nei confronti di coloro (Consiglieri o Presidente) che hanno già ricoperto due mandati in un Ordine professionale costituito in corrispondenza di un Tribunale soppresso. In tal caso, la motivazione addotta dal Consiglio Nazionale a sostegno dell'esclusione del limite dei due mandati, è stata ravvisata nel fatto che le due nuove cariche di Consigliere o di Presidente, “sarebbero assunte nell'ambito di un differente ente giuridico, i cui organi di governo sono eletti da un corpo elettorale diverso (e più ampio) rispetto a quello territoriale dove i precedenti mandati sono stati ricoperti”.

La suesposta interpretazione normativa e del Consiglio Nazionale spiegherebbe la legittimità e la proponibilità della nuova candidatura del sottoscritto, avendo svolto un mandato presso il soppresso Ordine di Lucera (2012-2016) con n. 290 iscritti (poi trasferiti presso l'Odcec di Foggia) ed un mandato presso l'Ordine di Foggia (2016-2020) con iscritti votanti, esclusi quelli provenienti da Lucera, di n. 1.174 (quindi nella percentuale di 20 a 80).

Il Consiglio Nazionale, invece, sconcertando e disorientando tutti, ha cambiato la propria posizione sull'argomento ed ha escluso la lista presieduta dal sottoscritto, la quale vede tra i candidati altri due colleghi (Foschi e Viola) nelle stesse condizioni di asserita incandidabilità per superamento del limite dei due mandati, sebbene svolti presso il soppresso Odcec di Lucera.

Tale modus operandi del Consiglio Nazionale risulta non solo poco comprensibile sia sul piano giuridico che deontologico, palesandosi in aperto contrasto con quanto dallo stesso stabilito in precedenza e con la normativa di

riferimento, ma anche lontano da quel principio di legittimo affidamento che il nostro ordinamento pone a presidio dell'agire da parte degli enti pubblici.

A tal proposito, vale la pena rimarcare che la candidatura del sottoscritto e dei colleghi Foschi e Viola è stata presentata perché il Consiglio Nazionale ha sempre detto di escludere dal conteggio dei due mandati consecutivi quelli svolti presso gli Ordini soppressi.

Orbene, un atto di democrazia avrebbe voluto che la lista sopravvissuta si ritirasse dalla competizione per permettere un confronto democratico ma, per le vie brevi, il collega Massimiliano di Giuseppe, i candidati e chi ha promosso la lista hanno fatto sapere che non ritireranno la stessa. A loro avviso, difatti ciò non sarebbe possibile sul piano giuridico.

Tuttavia nell'attuale silenzio ed in attesa di eventuali risvolti in tal senso, l'Ordine ha deciso di andare avanti per cercare conforto nell'attuazione delle norme e dei principi sottesi al nostro ordinamento (tra cui proprio quello democratico innanzi citato e di libertà nella scelta di chi ci rappresenta).

Lo stesso farò io ed i candidati alla lista da me presieduta. Non ci sottrarremo al nostro fondamentale dovere di "chiedere giustizia" e sono sicuro che, alla fine, giustizia sarà fatta.

Per rispetto a chi dovrà governare il nostro Ordine, per un breve o lungo periodo, questa Rivista ed altre iniziative verranno temporaneamente sospese.

Permettetemi ora di allontanarmi da temi politici e di dedicarmi ai temi più squisitamente umani (quelli che preferisco e che credo debbano avere priorità assoluta).

Il pensiero va, quindi, ai colleghi che, in questo delicato periodo, sono ricoverati per COVID-19. A loro va tutta la mia solidarietà e il mio augurio di pronta guarigione.

Allo stato attuale, di fronte a questo

virus letale, fa rabbia sapere che tutti hanno previsto l'arrivo di una seconda consistente ondata epidemiologica ma che, nonostante ciò, a conti fatti, chi doveva provvedere alla tutela della salute di noi tutti, non ha fatto molto visto che le strutture sanitarie si sono dimostrate fin da subito insufficienti.

Il nostro grido di dolore si eleva di fianco ai familiari dei commercialisti ricoverati e, più in generale, a tutte le persone che soffrono a causa della pandemia.

Resta la speranza che al più presto un vaccino permetta di arginare/annullare gli effetti del COVID-19 e che lo stesso, con la prossima estate (se non prima), diventi solo un brutto ricordo.

La Nuova IMU

di Antonio Puzzolante

Con l'obiettivo di semplificare le norme sugli immobili, ma anche per consentire agli enti locali ed in particolare ai comuni maggiore libertà di elevare le aliquote, il legislatore del 2019, con il c. 738 della L. n. 160/2019, ha eliminato la TASI dalla IUC, l'imposta unica comunale, istituita dal c. 639 della L. n. 147/2013, lasciando in vigore l'Imu e la Tari. L'evento tributario innovativo riguarda la riscrittura dell'IMU, che viene "fusa" con la TASI¹, rivedendo l'assetto dell'imposizione immobiliare locale, unificando le 2 forme di prelievo e facendo confluire la maggior parte della relativa normativa in un unico testo.

La novità si applica in tutti i Comuni del territorio nazionale, tranne che in Friuli Venezia Giulia e nelle province autonome di Trento e Bolzano che hanno abolita la Tasi già dal 2014, potendosi regolare in autonomia per la libertà impositiva prevista dai loro Statuti:

- nella provincia autonoma di Trento continueranno ad applicarsi le norme della L. provinciale n. 14/2014 che ha istituito l'IMIS, sostituendo l'IMUP (imposta municipale propria) e la TASI;

- nella provincia autonoma di Bolzano, invece, continuerà ad applicarsi l'IMI (imposta municipale immobiliare), istituita e disciplinata dalla L. provinciale n. 3/2014 che ha disposto l'abolizione di IMU e TASI.

La riforma fa ricadere sui proprietari la quota finora a carico degli inquilini, variabile tra il 10% e il 30% della TASI. Resta confermata l'esenzione per l'abitazione principale non di lusso e le relative pertinenze, ricordando che era

stata esentata anche dalla Tasi a partire dal 2016.

Con la nuova super IMU i sindaci avranno più poteri (ad es., potranno azzerare tutte le aliquote, tranne quelle relative alla categoria D). In arrivo anche una semplificazione delle aliquote e dei versamenti, che potranno essere effettuati con modello F24, con apposito bollettino postale o tramite PagoPA².

Nella nuova disciplina dell'IMU c'è il riordino parziale delle varie disposizioni che regolano la materia, dando una certa organicità all'impalcatura normativa dell'imposta, le cui disposizioni si applicano a decorrere dal 2020 e che:

- contengono pochi rinvii alle disposizioni in materia di ICI e alle disposizioni di cui all'art. 13 del D.L. n. 201/2011 e al D.lgs. n. 23/2011;

- riprendono alcune disposizioni sparse in altri provvedimenti.

Sarebbe stato opportuno ed apprezzabile un riordino totale della disciplina in un testo coordinato e completo di tutta la disciplina dell'Imu per rendere più agevole la sua consultazione ed applicazione.

Una norma di chiusura (art. 1, c. 780, della L. 160/2019) precisa che le norme non abrogate espressamente si considerano abrogate qualora siano incompatibili con le nuove norme.

Il presupposto dell'imposta è il possesso di immobili, mentre il possesso dell'abitazione principale o assimilata, con relative pertinenze, non costituiscono presupposto dell'imposta, salvo che si tratti di unità immobiliare classificata nelle categorie A/1, A/8 e A/9.

Sono confermate le definizioni di fabbricato, abitazione principale, area fabbricabile e terreno agricolo.

Il soggetto attivo dell'imposta è il comune per gli immobili la cui superficie insiste interamente o prevalentemente sul suo territorio. Se variano le circoscrizioni

¹ *Legge di Bilancio 2020: le novità fiscali* di Saverio Cinieri pubblicato il 17/12/2019 sul sito <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/imposte-dirette/quotidiano/2019/12/17/legge-bilancio-2020-novita-fiscali>.

² *Nasce la super IMU* di Girolamo Ielo pubblicato il 8/11/2019 sul sito <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/tributi-locali/quotidiano/2019/11/08/nasce-super-imu>

territoriali dei comuni, soggetto attivo è il comune nel cui territorio si trovano gli immobili, a partire dal 1° gennaio dell'anno a cui l'imposta si riferisce.

I soggetti passivi dell'imposta sono i possessori di immobili, intendendosi per tali il proprietario o il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi, il concessionario di aree demaniali, il locatario in locazione finanziaria per gli immobili da costruire o in corso di costruzione a partire dalla stipula del contratto e per tutta la sua durata³.

Per la casa assegnata in sede di separazione e divorzio, solo in caso di affidamento dei figli minori, soggetto passivo è l'assegnatario, equiparato al titolare del diritto di abitazione: se non vi sono figli, si applicano le regole ordinarie.

La base imponibile dell'imposta è costituita dal valore degli immobili:

- per i fabbricati iscritti in catasto il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite catastali, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, i seguenti moltiplicatori:

160 per fabbricati categorie A, C/2, C/6, C/7 (eccezione A/10);

140 per fabbricati categorie B, C/3, C/4, C/5;

80 per fabbricati categorie D/5, A/10;

65 per fabbricati categoria D (eccezione categoria D/5);

55 per fabbricati categoria C/1;

- per i fabbricati classificabili nel gruppo D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino al momento dell'attribuzione della rendita, il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare applicando i coefficienti aggiornati con decreto del MEF.

È confermata la deduzione del 50% della base imponibile per:

- i fabbricati di interesse storico o artistico;

³ La nuova Imu di Annamaria Villafrate pubblicato il 11/01/2020 sul sito <https://www.studiocataldi.it/articoli/36973-la-nuova-imu.asp>

- i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati;

- le unità immobiliari, fatta eccezione per quelle classificate nelle categorie A/1, A/8 e A/9, concesse in comodato gratuito ai parenti in linea retta entro il 1° grado che le utilizzano come abitazione principale.

Gli alloggi sociali per essere esenti devono essere adibiti ad abitazione principale, in caso contrario l'immobile è assoggettato all'imposta.

Da mettere in evidenza che sono esenti i fabbricati fatiscenti (con un notevole degrado, iscritti al catasto come F2) che insistono su terreno agricolo; qualora siano localizzati su area edificabile, l'Imu sarà dovuta proprio su quest'ultima.

Qualora vi siano dei fabbricati aventi le categorie catastali C2, C6 o C7 ma che, di fatto, sono diroccati, tali fabbricati hanno assolutamente le caratteristiche per essere definiti "collabenti", in quanto diroccati o cadenti: bisogna dare incarico ad un tecnico di fiducia per cambiare la loro destinazione d'uso e trasformarli in F2 "Unità collabenti – fabbricati fatiscenti, ruderi, unità con tetto crollato e inutilizzabili", che raccoglie tutti gli immobili che non generano reddito⁴.

L'aliquota base per l'abitazione principale (categorie A/1, A/8 e A/9) e per le relative pertinenze è pari allo 0,5% (prima era pari allo 0,4%). Il comune può aumentarla di 0,1% o diminuirla fino ad azzerarla.

L'aliquota base per i fabbricati rurali ad uso strumentale è prevista allo 0,1% e i comuni possono solo ridurla fino ad azzerarla.

Per l'impresa costruttrice, i fabbricati costruiti e destinati alla vendita, l'aliquota base fino al 2021 è pari allo 0,1% e i comuni possono aumentarla fino allo 0,25% o diminuirla fino ad azzerarla. A decorrere dall'1/01/2022 scatta l'esenzione. L'art. 7-bis del decreto

⁴ Niente IMU e TASI per fabbricati collabenti pubblicato sul sito <https://tributicomunali.it/altri/niente-imu-e-tasi-per-fabbricati-collabenti/>

Crescita 2019 li aveva già esentati dalla Tasi per il 2022.

Oltre ai contratti liberi (4+4), è prevista anche la formula del canone concordato (3+2) che da diritto a uno sconto del 25% su Imu: i proprietari dovranno versare solo il 75% dell'imposta dovuta. Ai sensi dell'art. 13, c. 6-bis, del d.l. 201/2011, per gli immobili locati a canone concordato, di cui alla L. n. 431/1998, i possessori potranno usufruire di una serie di agevolazioni fiscali per il proprietario (cedolare secca al 10%, esenzione dall'imposta di bollo e di registro), oltre ad agevolazioni fiscali e ad un affitto agevolato per l'inquilino. Per poter usufruire delle agevolazioni, però, è necessario che il contratto sia registrato e inviato al Comune per non correre il rischio di dover restituire lo sconto ottenuto.

Questa soluzione contrattuale può essere utilizzata per i contratti a uso abitativo, a uso transitorio e per gli studenti universitari.

L'aliquota base per i terreni agricoli è pari allo 0,76% e i comuni possono aumentarla sino all'1,06% o diminuirla fino all'azzeramento.

Per gli immobili ad uso produttivo classificati al gruppo D l'aliquota base è pari allo 0,86% di cui la quota pari allo 0,76% è riservata allo Stato e i comuni possono aumentarla fino all'1,06% o diminuirla fino al limite dello 0,76%.

Per gli immobili diversi dall'abitazione principale e da quelli appena visti l'aliquota base è pari allo 0,86% e i comuni possono aumentarla sino all'1,06% o diminuirla fino ad azzerarla. A decorrere dall'anno 2020, limitatamente agli immobili non esentati ai sensi dei commi da 10 a 26 dell'art. 1, L. n. 208/2015, i comuni possono aumentare ulteriormente l'aliquota massima dell'1,06% sino all'1,14%, in sostituzione della maggiorazione della TASI: i Comuni che avevano deliberato la maggiorazione Tasi dello 0,8 per mille possono approvare

un'aliquota non oltre l'1,14%, senza l'obbligo di indicare a cosa serviranno le maggiori entrate.

La Tasi era una tassa, quindi come tale legata ai servizi comunali che doveva andare a coprire e necessitava di una delibera che lo specificasse; l'IMU, essendo un'imposta, serve a coprire i fabbisogni municipali senza dover fornire giustificazioni.

Per il 2020 i Comuni hanno ampia autonomia di intervento sulle aliquote, potendole azzerare tutte, fatta eccezione per quelle di categoria D, mentre a decorrere dal 2021 i comuni potranno diversificare le aliquote soltanto in base alle fattispecie che individuerà il MEF con decreto.

L'area pertinenziale

L'area pertinenziale si estende oltre all'area di sedime del fabbricato e ne *“costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente”*. Quindi, per poterla considerare pertinenziale, l'area deve essere:

- qualificata come pertinenziale dallo strumento urbanistico;
- accatastata insieme al fabbricato.

Il valore delle aree fabbricabili è quello risultante al 1° giorno dell'anno di riferimento o a quello in cui è stato approvato lo strumento urbanistico, se successivo, con effetto immediato e non differito.

La norma dovrebbe consentire di superare la regola (elaborata dalla giurisprudenza e contenuta nel Dm 30/102012) dell'obbligo della presentazione della dichiarazione dell'area pertinenziale come condizione per fruire del beneficio di legge, considerato che il dato catastale consente di identificare l'area pertinenziale. Però la L. 160/2019 rimette a un apposito decreto ministeriale la definizione dei casi in cui vi è l'obbligo di presentazione della dichiarazione, stabilendo che,

nelle more della definizione del nuovo decreto, si applicano le stesse regole contenute nel Dm 30/10/2012 (le quali prevedono l'obbligo dichiarativo per le aree pertinenziali).

Confermate le esenzioni (ad es., immobili posseduti dallo Stato e dai comuni, fabbricati con destinazione ad usi culturali, etc.), comprese quelle per i terreni agricoli.

In presenza di più contitolari, ogni quota è calcolata con le eventuali agevolazioni spettanti a ciascuno di essi, senza che le riduzioni di uno possano estendersi agli altri. È il caso dell'area fabbricabile che, se coltivata da uno dei comproprietari in possesso della qualifica di Iap o di coltivatore diretto, era considerata terreno agricolo per intero. Dal 2020 è agevolata solo la quota di pertinenza del soggetto Iap o coltivatore diretto. Anche l'immobile ad uso abitativo, del quale uno solo dei contitolari lo utilizza come abitazione principale ed avrà l'esenzione, mentre gli altri contitolari dovranno considerare la propria quota come altra abitazione, assoggettata ad IMU.

Innovando rispetto alla precedente disciplina, la legge di Bilancio 2020 concede ai Comuni la possibilità di stabilire l'esenzione da IMU dell'immobile concesso in comodato d'uso gratuito a un ente non commerciale. L'ampia discrezionalità concessa ai Comuni sulla possibilità di esentare o meno da IMU tali immobili, unita all'assenza di criteri univoci per garantire un trattamento di eguaglianza nei confronti degli enti interessati, potrebbe portare a disparità di trattamento tra contribuenti che risiedono in un raggio territoriale limitato o a eventuali calcoli di convenienza tra le parti nello svolgere le proprie attività in territori comunali con immobili a "esenzione garantita" a favore del comodante. Sul tema servirebbe un chiarimento per evitare il proliferare di contenziosi.

I pensionati Aire

Ricevono una cattiva notizia i pensionati Aire. A proposito di questi, è opportuno ripercorrere l'evoluzione normativa in materia di Imu.

Nel 2012 e 2013 era possibile per il Comune *"considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata"*.

Nel 2014, l'art. 9-bis della L. 80/2014 ha eliminato la possibilità di assimilazione ad abitazione principale, per cui nel 2014 l'immobile è da ritenersi come 2^a abitazione.

"A partire dall'anno 2015 è considerata direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso." Quindi, dal 2015 per gli iscritti AIRE l'immobile in Italia si poteva considerare abitazione principale (e quindi esente IMU) solo se pensionati nello Stato estero di residenza, con pensione rilasciata dallo stesso Stato estero.

I pensionati in Italia ma residenti all'estero non potevano considerare l'immobile come abitazione principale: per tutti gli altri iscritti AIRE, ogni immobile posseduto in Italia (abitativo o non) era di fatto un normale immobile soggetto ad aliquota ordinaria deliberata dal Comune in cui l'immobile è ubicato.

Se il cittadino italiano residente e pensionato all'estero era proprietario di diversi immobili doveva effettuare la scelta in sede di dichiarazione Imu, tenendo conto degli immobili che possedevano i requisiti di cui all'art. 13 del

D.L. 201/2011⁵, e che solo una delle unità immobiliari possedute poteva essere

5 Per abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile. Per pertinenze dell'abitazione principale si intendono esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate, anche se iscritte in catasto unitamente all'unità ad uso abitativo. I comuni possono considerare direttamente adibita ad abitazione principale l'unità immobiliare posseduta a titolo di proprietà o di usufrutto da anziani o disabili che acquisiscono la residenza in istituti di ricovero o sanitari a seguito di ricovero permanente, a condizione che la stessa non risulti locata. In caso di più unità immobiliari, la predetta agevolazione può essere applicata ad una sola unità immobiliare. A partire dall'anno 2015 è considerata direttamente adibita ad abitazione principale una ed una sola unità immobiliare posseduta dai cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), già pensionati nei rispettivi Paesi di residenza, a titolo di proprietà o di usufrutto in Italia, a condizione che non risulti locata o data in comodato d'uso. L'imposta municipale propria non si applica, altresì:

a) alle unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa, adibite ad abitazione principale e relative pertinenze dei soci assegnatari, ivi incluse le unità immobiliari appartenenti alle cooperative edilizie a proprietà indivisa destinate a studenti universitari soci assegnatari, anche in deroga al richiesto requisito della residenza anagrafica;

b) ai fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture 22/04/2008, pubblicato nella G.U. n. 146 del 24/06/2008;

c) alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio;

d) a un unico immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, posseduto, e non concesso in locazione, dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare e da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile, nonché dal personale del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, e, fatto salvo quanto previsto dall'art. 28, c. 1, del d.lgs. 19/05/2000, n. 139, dal personale appartenente alla carriera prefettizia, per il quale non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica.

identificata come abitazione principale, unitamente alle relative pertinenze.

I cittadini italiani residenti all'estero dovevano pagare la Tasi considerato che la normativa di riferimento non prevedeva alcuna esenzione per gli iscritti all'Aire; tuttavia, per i pensionati iscritti all'Aire che ricevevano la pensione dallo Stato estero di residenza era prevista una riduzione di 2/3 della Tasi.

Oltre alla riduzione della Tasi per i pensionati, la normativa citata stabiliva per tutti gli altri soggetti iscritti all'Aire l'obbligo del pagamento dell'imposta secondo l'aliquota ordinaria deliberata dal Comune dove è ubicato l'immobile⁶. Pertanto, con l'abolizione della Tasi, i pensionati Aire avranno una duplice penalizzazione, in quanto non rientranti più tra i casi di esenzione, dovranno pagare l'IMU che subirà certamente l'incremento dovuto all'accorpamento della Tasi. Inoltre, una casa non locata né in comodato di soggetti con diritto ad una pensione estera e iscritti all'Aire, in base all'art. 9bis del d.l. n. 47/2014.

Come mai è stata operata questa scelta da parte del legislatore? La scelta sofferta è motivata da una specifica richiesta da parte della Commissione Europea e si è resa necessaria per evitare una procedura d'infrazione. Secondo la Commissione europea, infatti, l'agevolazione era discriminante rispetto ad altri pensionati di altri Stati che possiedono immobili in Italia, assoggettati ad Imu. Per fermare i rilievi della Commissione che lo scorso mese di gennaio ha deferito l'Italia alla Corte di Giustizia UE, è stato deciso di eliminare l'agevolazione, anche se c'è l'intenzione di prevedere l'esenzione per tutti i pensionati europei che possiedono immobili in Italia. Questa decisione potrebbe essere presa direttamente dai

6 Cfr. *Imu e Tasi residenti all'estero: casi di esenzione e soggetti obbligati* di Francesco Oliva pubblicato il 15/12/2019 sul sito <https://www.money.it/imu-tasi-residenti-estero-esenzione-soggetti-obbligati-chi-paga>.

Comuni con una norma regolamentare, ex art. 1, c. 700, L. n. 147/2013. Si tratta di facoltà che i Comuni già avevano, ex art. 50, della L. n. 449/1997 (autonomia economica e finanziaria).

Si ricorda che gli immobili tenuti a disposizione dai residenti fiscalmente all'estero sono soggetti all'Imu, mentre non sono soggetti all'Irpef e non deve essere presentata la dichiarazione dei redditi. Qualora l'immobile sia locato, oltre ad essere soggetto all'Imu, il reddito prodotto deve essere dichiarato, essendo soggetto alle imposte dirette (Irpef o cedolare secca).

Dichiarazione e versamento dell'Imu

Il mese di acquisto dell'immobile è computato per intero al soggetto che ha il possesso per almeno 15 giorni. Il giorno del trasferimento si imputa all'acquirente, al quale è anche attribuito l'intero mese dell'acquisto in caso di parità di giorni di possesso con il cedente⁷.

Confermato il versamento in 2 rate: entro il 16 giugno ed entro il 16 dicembre. Il contribuente può pagare l'imposta in unica soluzione entro il 16 giugno.

In sede di 1^a applicazione dell'imposta, la 1^a rata da corrispondere sarà pari alla metà di quanto già versato a titolo di IMU e TASI per l'intero 2019.

Per gli enti non commerciali il versamento è effettuato in 3 rate:

- le prime 2, di importo pari al 50% dell'IMU corrisposta l'anno precedente, devono essere versate entro il 16 giugno ed entro il 16 dicembre;
- la 3^a rata, a conguaglio dell'imposta complessivamente dovuta, deve essere versata entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento dell'imposta.

Per i beni immobili sui quali sono costituiti diritti di godimento a tempo

parziale, il versamento è effettuato da chi amministra il bene.

Per le parti in comuni dell'edificio il versamento è effettuato dall'amministratore del condominio per conto di tutti i condomini.

La dichiarazione IMU slitta alla fine dell'anno, con meno obblighi e una presentazione light. Con le modifiche introdotte dal decreto Crescita, infatti, il termine per l'invio della dichiarazione IMU/TASI passa dal 30 giugno al 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui ha avuto inizio il possesso degli immobili o sono intervenute variazioni (soggettive o oggettive) rilevanti ai fini del calcolo del tributo.

La prossima scadenza sarà quella che interessa tutte le variazioni intervenute nel 2019, che devono essere comunicate presentando la dichiarazione IMU entro il termine del 31/12/2020⁸.

Confermata l'indeducibilità dell'imposta dall'IRAP, come pure è confermato l'assorbimento dell'Irpef per gli immobili assoggettati all'Imu non locati.

I comuni possono:

- considerare regolarmente eseguiti i versamenti effettuati da un cointestatario per conto degli altri;
- stabilire differenti termini per i versamenti, per situazioni particolari;
- prevedere il diritto al rimborso dell'imposta pagata per aree successivamente divenute inedificabili;
- stabilire periodicamente e per zone omogenee i valori venali in comune commercio delle aree edificabili;
- stabilire l'esenzione dell'immobile dato in comodato gratuito al comune, ad altro ente territoriale o a ente non commerciale, esclusivamente per l'esercizio dei rispettivi scopi istituzionali o statutari.

Per l'anno 2020 i comuni possono approvare le delibere relative alle aliquote

⁷ Cfr. *Nuova Imu, aliquota di base all'8,6 per mille* di Luigi Lovecchio pubblicato il 27/12/2019 sul sito <https://www.ilsole24ore.com/art/nuova-imu-aliquota-base-all-86-mille-ACIVA87>.

⁸ Cfr. *La dichiarazione IMU diventa light e cambia scadenza* di Monica Greco pubblicato sul sito <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/tributi-locali/quotidiano/2019/12/06/dichiarazione-imu-light-cambia-scadenza>.

e al regolamento dell'imposta entro il 30 giugno.

Per la disciplina del regime transitorio, la norma consente ai comuni di deliberare in materia di IMU anche oltre il termine di approvazione del bilancio di previsione per gli anni 2020-2022, ma non oltre il 30/06/2020: è assicurata la retroattività delle delibere con effetto dal 1° gennaio 2020.

Infine, i comuni, in deroga alle norme attualmente in vigore, possono continuare ad affidare, fino alla scadenza del relativo contratto, la gestione dell'IMU ai soggetti ai quali alla data del 31/12/2019 risulta affidato il servizio di gestione dell'Imu o della Tasi.

L'art. 34 del d.l. 154/2019, convertito con mm. con la L. 159/2019, ha prorogato al 2021 la compartecipazione al 100% per l'accertamento dei tributi da parte dei comuni, previsto dall'art. 1, c. 12bis del d.l. n.138/2011, convertito, con mm., dalla L. n.148/2011, per incentivare la loro partecipazione all'attività di accertamento tributario (ex art. 2, c. 10, lett. b), del d.lgs. n. 23/2011).

Imu sugli immobili strumentali

La L. di Bilancio 2020 (n. 160/2019) conferma per il 2019 la deducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali nella misura del 50%, stabilendo che, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2018, l'IMU relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni nella misura del 50%.

Pertanto, per il solo anno 2019, la deducibilità dell'IMU (ma anche dell'IMI per la provincia autonoma di Bolzano e dell'IMIS della provincia autonoma di Trento) è fissata nella misura del 50%.

Dal 2020, invece, troverà applicazione la nuova super IMU sugli immobili

strumentali, deducibile nella misura del 60% per i periodi d'imposta 2020 e 2021⁹ ed interamente dal 2022.

Secondo il TUIR (art. 43, comma 2) sono strumentali gli immobili:

- per destinazione, cioè quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore e che, a prescindere dalla loro classificazione catastale, vengono utilizzati esclusivamente dall'imprenditore quali beni strumentali per l'attività d'impresa; qualora l'immobile venga locato o utilizzato in modo promiscuo non può più essere considerato strumentale per destinazione;
- per natura, cioè quelli che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se dati in locazione o comodato;
- quelli appartenenti alle seguenti categorie catastali:

B - unità immobiliari per uso di alloggio collettivo

C - unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varie

D - immobili a destinazione speciale

E - immobili a destinazione particolare

A/10 - uffici e studi privati (a condizione che la classificazione risulti nella licenza o concessione edilizia anche in sanatoria).

Modificando le disposizioni contenute nella L. di Bilancio 2019, l'art. 3 del decreto Crescita 2019 (D.L. n. 34/2019, convertito in L. n. 58/2019) ha incrementato progressivamente la percentuale deducibile dal reddito d'impresa e professionale dell'IMU sui beni strumentali, sino a raggiungere la totale deducibilità dell'imposta a regime, a decorrere dal 2023 (norma oggetto di modifica nella L. di Bilancio 2020), come di seguito indicato:

- 50% per il periodo d'imposta successivo

⁹ Cfr. *Cambia ancora la deducibilità IMU degli immobili strumentali* di Federico Gavioli pubblicato il 15/11/2019 sul sito <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/tributi-locali/quotidiano/2019/11/15/cambia-deducibilita-imu-immobili-strumentali>.

a quello in corso al 31/12/2018;
- 60% per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31/12/2019 e al 31/12/2020;
- 70% nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2021;
- 100% nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2022.

La L. n. 160/2019 rimodula:

- la deducibilità introdotta dal decreto Crescita 2019 regolando il solo anno 2019 (il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2018), per il quale si prevede la deducibilità nella misura del 50%;
- la deduzione si applica nella misura del 60% per gli anni 2020 e 2021, mentre l'intera deducibilità ha effetto a decorrere dal 2022 (dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2021).

In sostanza la L. 160/2019 abroga la misura transitoria della deducibilità del 70% per il periodo d'imposta 2022, anticipando di un anno la deducibilità integrale dell'IMU sugli immobili strumentali.

La deduzione è utilizzabile da parte dei seguenti soggetti: società di capitali, enti, esercenti attività d'impresa, inclusi gli imprenditori individuali, società di persone, enti non commerciali per i beni immobili destinati ad attività commerciale, soggetti in contabilità semplificata, esercenti arti e professioni. Rimangono escluse le imprese e/o i professionisti che assolvono l'IMU su beni immobili non strumentali (ad es., immobili patrimonio) o detengono l'immobile al di fuori della sfera imprenditoriale o professionale.

Il d.l. 34/2019, convertito dalla L. 58/2019, ha introdotto una novità per le aziende che registrano morosità sui tributi comunali per gli anni 2019-2020 e seguenti: i Comuni possono sospendere o revocare le licenze di commercio delle aziende che hanno morosità per tributi comunali.

Le aziende che hanno degli arretrati

su uno o più tributi comunali (IMU, TASI, TARI, Canone Acqua, TOSAP, ecc..) rischiano che i Comuni blocchino le loro attività, mentre i privati cittadini che hanno morosità su uno dei tributi comunali possono vedersi negata la richiesta di apertura di un'attività commerciale. I Comuni, per avere questa possibilità, devono approvare un apposito regolamento comunale di competenza dell'organo consiliare.

Per gli immobili strumentali agricoli è stata abolita la TASI, accorpata all'IMU e sono da valutare attentamente le conseguenze sul piano impositivo: saranno soggetti all'aliquota dello 0,1%, mentre prima erano esenti da Imu e soggetti alla Tasi nella misura massima dello 0,1%. Tuttavia, i comuni potranno decidere anche di diminuire o azzerare l'aliquota.

Imu sulle piattaforme marine (IMPi)

L'art. 38 del d.l.124/2019, collegato alla legge di Bilancio 2020, ha istituito la nuova imposta immobiliare sulle piattaforme marine (IMPi), la cui introduzione risolve l'annosa questione sull'obbligo di versamento dell'IMU su tali manufatti localizzati entro i limiti del mare territoriale. La nuova imposta dal 2020 sostituirà ogni altra imposizione immobiliare locale ordinaria dovuta sulle piattaforme stesse.

Il nuovo tributo, molto simile all'IMU, supera di fatto l'annoso contrasto, con esiti ondivaghi in sede di contenzioso tributario, sulla legittimità dell'applicazione dell'IMU sulle piattaforme¹⁰, sebbene

¹⁰ *Dal 2020 in arrivo l'IMPI per le piattaforme marine* di Giovanni Petruzzellis pubblicato sul sito <https://www.ipsoa.it/documents/fisco/tributi-locali/quotidiano/2019/12/18/2020-arrivo-imp-imp-plateforme-marine>. La sent. della Corte di Cassazione, sez. V civile, n. 13794/2005 tra l'altro specifica come «sull'intero territorio dello Stato, ivi compreso il mare territoriale, convivono e si esercitano i poteri dello stato contestualmente ai poteri dell'ente regione e degli enti locali». In buona sostanza si deve necessariamente riconoscere dignità di territorio comunale al mare prospiciente la costa sino al limite delle acque territoriali

negli ultimi anni la giurisprudenza prevalente abbia sostenuto la loro tassabilità. L'oggetto del contenzioso verte anche sulla legittimità della potestà impositiva degli enti locali sulle acque territoriali e quindi l'assoggettabilità a tassazione dei manufatti ivi collocati.

La Corte di Cassazione, con sent. 24/02/2016, n. 3618, ha ritenuto che le piattaforme petrolifere siano soggette ad accatastamento e quindi assoggettabili ad ICI in quanto stabilmente assicurate al suolo, e conseguentemente, anche ad IMU e TASI. La sentenza - superando la tesi contraria sostenuta pochi mesi prima dal MEF nella risoluzione 3/DF del 1/06/2016 - ha accolto la tesi che vedeva i Comuni contrapposti sia alle società petrolifere per l'applicazione dei tributi immobiliari che all'AdE che ha sempre ritenuto che le piattaforme petrolifere non fossero da iscrivere in catasto, alimentando il contenzioso tributario (cfr. IFEL, nota dell'11/03/2016).

La base imponibile è determinata in misura pari al valore calcolato ai sensi dell'art. 5, c. 3, del d.lgs. n. 504/1992, richiamato dall'art. 13, c. 3, del d.l. n. 201/2011, convertito, con mm., dalla L. n. 214/2011¹¹.

L'imposta è calcolata ad aliquota pari all'1,06%, di cui lo 0,76% è riservata allo Stato, mentre la restante imposta pari allo 0,3% è attribuita ai comuni individuati con decreto del MEF di concerto con il Mininterno, con il Ministro della difesa e con il MiSE, da emanarsi previa intesa in sede di Conferenza Stato-Città ed autonomie locali entro 180 giorni dalla data di entrata in vigore (27/10/2019) del d.l. 124/2019.

Nello stesso decreto sono stabiliti i criteri, le modalità di attribuzione e di

(ovvero entro 12 miglia).

¹¹ Il valore è determinato, alla data di inizio di ciascun anno solare o, se successiva, alla data di acquisizione, secondo i criteri stabiliti nel penultimo periodo del c. 3, dell'art. 7 del d.l. n. 333/1992, convertito, con mm., dalla L. n. 359/1992, applicando i coefficienti aggiornati con decreto del MEF da pubblicare nella G.U.R.I.

versamento nonché la quota del gettito spettante ai comuni individuati.

Qualora l'intesa non è raggiunta entro 30 giorni dalla 1^a seduta della Conferenza Stato – regioni (c. 3 dell'art. 3 del d.lgs. n. 281/1997), il decreto medesimo è comunque adottato.

Per il solo anno 2020, il versamento dell'imposta è effettuato in un'unica soluzione, entro il 16 dicembre, allo Stato che provvederà ad attribuire il gettito di spettanza comunale sulla base del decreto di cui sopra.

Le somme spettanti ai comuni per l'anno 2020 sono riassegnate ad apposito capitolo istituito nello stato di previsione del Mininterno, previa comunicazione del MEF–Dipartimento delle Finanze.

Le attività di accertamento e riscossione relative alle piattaforme sono svolte dai comuni ai quali spettano le maggiori somme derivanti dallo svolgimento delle suddette attività a titolo di imposta, interessi e sanzioni.

Il principio di “postalizzazione” nel processo tributario

di Aldo Elia Ponziano

1. La genesi del principio.

Il principio della c.d. “postalizzazione” rappresenta una scissione soggettiva del procedimento di notificazione tra il soggetto che emette l’atto (notificante) ed il soggetto destinatario (notificato). Nello specifico, gli effetti della notificazione viaggiano su due binari differenti a seconda del soggetto interessato creando due criteri diversi per il perfezionamento della notifica degli atti:

- quello della spedizione per il mittente;
- quello della ricezione per il destinatario.

L’assimilazione di tale principio nel nostro ordinamento fu molto lento ed ostico sia nel diritto sostanziale a causa della compresenza del combinato disposto degli artt. 1334 e 1335 C.C.¹, sia nel diritto processuale a causa dell’applicazione degli artt. 149, C.P.C. e dell’art. 4, Legge 890/1982 che imponevano ad ogni soggetto coinvolto (e dunque anche al notificante) la data di ricezione dell’atto da parte del destinatario come momento cardine per la notifica.

Un forte segnale di inversione di tendenza si ebbe nel 1992 con la riforma del processo tributario. Infatti il quinto comma dell’art. 16 D.Lgs. 546/1992 recita “*Qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta*

¹ Art.1334, C.C. “*Gli atti unilaterali producono effetto dal momento in cui pervengono a conoscenza della persona alla quale sono destinati.*” Art. 1335 C.C. “*La proposta, l’accettazione, la loro revoca e ogni altra dichiarazione diretta a una determinata persona si reputano conosciute nel momento in cui giungono all’indirizzo del destinatario, se questi non prova di essere stato, senza sua colpa, nell’impossibilità di averne notizia.*”

nella data della spedizione; i termini che iniziano dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l’atto è ricevuto”. Con lo scopo principale di eliminare i problemi di notifica collegati ai disservizi postali, per la prima volta una norma italiana collega il perfezionamento della notificazione alla data di spedizione per il notificante ed alla data di ricevimento per il notificato.

La norma passò indenne al vaglio costituzionale² ma non all’orientamento giurisprudenziale dominante che preferiva l’art. 4, terzo comma, L. 890/1982 al nuovo art. 16 del D.Lgs. 546/1992 confermando nella data di ricezione dell’atto l’unico momento valido della notifica per ogni parte coinvolta³. Questa discrasia diede adito a notifiche di atti introduttivi dei giudizi di primo e secondo grado rilevanti al momento della loro spedizione e notifiche di ricorsi e controricorsi in Cassazione rilevanti al momento della loro ricezione, facendo venir meno l’uniformità tra i giudizi pendenti dinanzi le diverse autorità giurisdizionali.

Solo dopo dieci anni il problema venne definitivamente risolto.

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 477 del 26/11/2002 pronunciò l’illegittimità costituzionale degli artt. 149 C.P.C. e dell’art. 4, terzo comma, L. 890/1982 nella parte in cui prevedeva che la notificazione si perfezionasse per il notificante alla data di ricezione dell’atto da parte del notificato.

Successivamente, tre anni dopo la citata pronuncia del 2002, il Legislatore si adeguava al nuovo principio con la legge 263/2005, inserendo il terzo comma all’art. 149 C.P.C. che testualmente recita: “*La notifica si perfeziona, per il soggetto*

² Corte Costituzionale, Ordinanza n. 329 del 21/07/2000.

³ Corte di Cassazione, sez. I, 04/02/2000 n. 1218; Corte di Cassazione, sez. I, 04/07/1998 n. 6554.

notificante, al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario e per il destinatario, dal momento in cui lo stesso ha la legale conoscenza dell'atto."

2. L'applicabilità del principio nella decadenza e nella prescrizione.

Il principio della postalizzazione rappresenta un principio generale fondato sulla ragionevolezza e sul diritto alla difesa (artt. 3 e 24 della Costituzione) ed è stato affermato in riferimento all'istituto della decadenza.

Come è ben noto, la decadenza è un concetto enucleato dalla dottrina⁴ che deriva dal mancato esercizio di un diritto entro un dato termine. In ambito tributario la decadenza assume connotati sanzionatori poiché viene collegata alla perdita di un diritto come conseguenza di un tardivo/omesso comportamento assunto dal titolare medesimo di quel diritto⁵. La fissazione di un termine decadenziale è lo spartiacque tra l'interesse del titolare del diritto, meritevole di tutela ad esercitarlo con il puntuale comportamento e l'interesse della controparte a non lasciare a tempo indeterminato l'effetto giuridico che ne deriva.

In sostanza, il principio di rilevanza della spedizione per il notificante è il giusto approccio per tutelare il titolare del diritto al fine proprio di scongiurare la decadenza⁶.

Tutt'altra storia è la prescrizione.

L'art. 2934, primo comma, Codice Civile recita "Ogni diritto si estingue per prescrizione quando il titolare non

4 MODICA, *Teoria della decadenza*, I, Torino, 1906, pagg. 156 e ss.

5 LANDI G., *Prescrizione - d) Diritto Amministrativo*, Enc.dir. vol. XXXV, Milano, 1986, pag. 77.

6 Corte di Cassazione, sez. I I, 05/05/2008 n. 11028.

lo esercita per il tempo determinato dalla legge". La prescrizione si basa dunque sull'inerzia del titolare del diritto. Secondo la dottrina prevalente, l'istituto della prescrizione risponde ad una finalità di ordine pubblico che trova fondamento nell'esigenza della certezza dei rapporti giuridici⁷.

Da una lettura superficiale sembrerebbe che entrambe le nozioni riconducano al medesimo istituto. In realtà non è così in quanto differiscono nel fondamento.

Il fondamento della decadenza è la necessità del compimento di determinati atti o comportamenti entro un termine perentorio a prescindere dalle circostanze soggettive od oggettive che hanno determinato l'inutile decorso del termine⁸. La prescrizione, invece, trova il suo fondamento nella presunzione di abbandono di un diritto a causa dell'inerzia, ossia quel comportamento costante di "non esercizio" di un diritto⁹.

Al fine di rispettare, come già accennato, il principio di certezza dei rapporti giuridici, l'abbandono del diritto da parte del soggetto attivo va ad avvantaggiare il soggetto passivo al quale è concessa la facoltà di opporsi, qualora il soggetto attivo abbia esercitato il suo diritto oltre il termine, mediante l'eccezione di prescrizione. Infatti l'istituto della prescrizione non opera automaticamente ma deve essere eccepita dalla parte che ne abbia interesse¹⁰. Inoltre, la prescrizione è soggetta a sospensione e/o interruzione dei termini¹¹.

Ciò chiarito è rilevante - ai fini della

7 RUPERTO, *Prescrizione e decadenza*, Giuris.Sist., Bigiavi, Torino, 1985, pagg. 7 e ss.

8 TROISI, *Della prescrizione e della decadenza*, Codice Civile annotato con la dottrina e la giurisprudenza, Perlinger, vol. VI, Napoli, 1991, pagg. 571 e ss.

9 GRASSO B., *Prescrizione - c) Diritto Privato*, Enc.dir. vol. XXXV, Milano, 1986, pag. 63.

10 Cfr. art. 2938, R.D. 262/1942.

11 Cfr. artt. 2941, 2942, 2943, 2944, 2945, R.D. 262/1942.

notifica di un atto interruttivo dei termini prescrizionali - la data di ricezione dell'atto e non la data di spedizione. Infatti affinché l'interruzione dei termini prescrizionali produca effetti giuridici occorre dimostrare che il destinatario sia venuto a conoscenza dell'atto medesimo, non avendo alcuna rilevanza la consegna del plico nelle mani dell'Ufficiale giudiziario o dell'ufficio postale.

Concludendo, l'orientamento prevalente della giurisprudenza ha affermato che il principio della scissione della notificazione non è generalmente applicabile alla prescrizione in quanto la notificazione deve considerarsi valida anche per il notificante solo nel momento in cui l'atto giunge a conoscenza del notificato¹².

3. L'applicabilità del principio nel Processo Tributario Telematico

Con l'entrata in vigore del Processo Tributario Telematico (d'ora in avanti PTT), a partire dal primo luglio 2019 tutti gli atti processuali devono essere notificati secondo l'art. 16-bis, D.Lgs. 546/1992. Nello specifico la prima parte del terzo comma di tale articolo prevede che *“Le parti, i consulenti e gli organi tecnici indicati nell'articolo 7, comma 2, notificano e depositano gli atti processuali, i documenti ed i provvedimenti giurisdizionali esclusivamente con modalità telematiche, secondo le disposizioni contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n. 163, e nei successivi decreti di attuazione.”*. Le modalità telematiche menzionate si esplicitano mediante l'utilizzo degli indirizzi di posta elettronica certificata dichiarati dalle parti e presenti nella nota di iscrizione a ruolo. È necessario dunque capire prima di tutto come funziona la

posta elettronica certificata (d'ora in avanti PEC).

L'art. 1 D.P.R. 68/2005 definisce la PEC come *“ogni sistema di posta elettronica nel quale è fornita al mittente documentazione elettronica attestante l'invio e la consegna dei documenti informatici”*. Ciò che subito si può estrapolare da questa definizione è che il sistema delle PEC viene utilizzato per lo scambio dei documenti informatici ossia documenti elettronici che contengono la rappresentazione informatica di atti, fatti o documenti giuridicamente rilevanti¹³. La PEC consente l'invio di messaggi la cui trasmissione e ricezione è validata agli effetti di legge rispettivamente attraverso una ricevuta di accettazione ed una ricevuta di consegna¹⁴. Coloro che intendono fruire del servizio PEC devono avvalersi di uno dei gestori previsti dagli artt. 14 e 15 del D.P.R. 68/2005 che hanno il prezioso compito di smistare i messaggi. Difatti quando il mittente invia una PEC, questa non giunge subito al destinatario. Il messaggio inviato dal mittente arriva dapprima al gestore di quest'ultimo il quale lo invia al gestore del destinatario. Una volta inviato il messaggio, il gestore del mittente rilascia nella casella di quest'ultimo una ricevuta di accettazione in cui sono contenuti i dati di certificazione che costituiscono prova dell'avvenuta spedizione. Dal canto suo, il gestore del destinatario provvede alla consegna del messaggio all'interno della casella PEC del destinatario ed invia al mittente (tramite il suo gestore) la ricevuta di avvenuta consegna che fornisce la prova che il messaggio è effettivamente pervenuto al destinatario e certifica il momento della consegna tramite un testo leggibile contenente i dati di certificazione¹⁵.

A questo punto ed in questo contesto

13 Art. 1, primo comma, lettera p), D.Lgs. 82/2005.

14 Art. 4, DPR 68/2005.

15 Artt. 5 e 6, DPR 68/2005.

12 Corte di Cassazione, sez. I, 29/11/2013 n. 11028; CTP Agrigento, 25/01/2016, n. 2168/05/16.

“telematico” è chiaro come il perfezionamento della notifica avvenga nel momento in cui viene generata la ricevuta di avvenuta consegna da parte del gestore del notificato¹⁶.

Dunque il principio del doppio binario cessa di esistere?

Absolutamente no.

L'articolo 8, comma 1, del decreto MEF n. 163 del 23/12/2013 recita *“In conformità alle disposizioni contenute nell'articolo 16, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546, qualunque comunicazione o notificazione dei documenti informatici tramite PEC si considera effettuata, ai fini della decorrenza dei termini processuali, per il mittente al momento dell'invio al proprio gestore attestato dalla relativa ricevuta di accettazione e, per il destinatario, al momento in cui la comunicazione o notificazione dei documenti informatici è resa disponibile nella casella di posta elettronica certificata.”*.

Come si evince, ai fini dei termini processuali, permane la scissione soggettiva tra notificante e notificato. In particolare, per il notificante il termine decorre da quando quest'ultimo riceve nella sua casella PEC la ricevuta di accettazione; di converso, per il notificato il termine decorre dal momento in cui il documento informatico è reso disponibile nella sua casella PEC.

È doveroso sottolineare che per il notificante, ai fini del corretto perfezionamento della notifica, è indifferente che il destinatario visualizzi o meno il contenuto della PEC ricevuta in quanto risulta sufficiente che il messaggio venga consegnato dal gestore del notificato che rilascerà tempestivamente la ricevuta di avvenuta consegna al notificante.

Un aspetto degno di nota concernente il

¹⁶ Art. 5, comma 2, D.M. 163 del 23/12/2013.

principio di scissione della notificazione, applicabile anche nel PTT, è contenuto nell'art. 16-septies del D.L. 179/2012 che recita: *“La disposizione dell'articolo 147 del codice di procedura civile si applica anche alle notificazioni eseguite con modalità telematiche. Quando è eseguita dopo le ore 21, la notificazione si considera perfezionata alle ore 7 del giorno successivo.”*.

La prima parte della norma è sicuramente condivisibile nel prevedere un espresso richiamo all'art. 147 C.P.C. che recita *“Le notificazioni non possono farsi prima delle ore 7 e dopo le ore 21.”*. Tale articolo è posto a tutela dell'interesse al riposo del notificato e degli altri soggetti che possano ricevere l'atto in sua vece¹⁷. Giustamente il legislatore ha voluto traslare detta tutela anche nelle notificazioni telematiche in modo tale che il notificato non dovesse passare notti insonni a controllare la PEC.

Nella seconda parte, invece, con la locuzione *si considera perfezionata*, il legislatore interviene volutamente sul concetto di perfezionamento della notifica stabilendo che se quest'ultima viene effettuata dopo le ore 21:00 si considera perfezionata alle ore 07:00 del giorno successivo. Nel dettare la norma, il legislatore non ha distinto la posizione del notificante da quella del notificato creando una fattispecie dove la scissione della notificazione non poteva essere applicata.

Ancora una volta è intervenuta la Corte Costituzionale.

Con la sentenza n. 75 del 19/03/2019, la Consulta dichiara incostituzionale la seconda parte dell'art. 16-septies, D.L. 179/2012, in quanto contraria agli artt. 3, 24 e 111 della Costituzione.

L'articolo 3 è menzionato in quanto violati i principi di ragionevolezza

¹⁷ Corte di Cassazione, sez. II, 21/06/1979 n. 3478.

ed eguaglianza. La norma denunciata pone implicitamente sul medesimo piano la notifica digitale e quella fisica e ciò è *“intrinsecamente irrazionale, là dove viene ad inibire il presupposto che ne conforma indefettibilmente l'applicazione, ossia il sistema tecnologico telematico, che si caratterizza per la sua diversità dal sistema tradizionale di notificazione, posto che quest'ultimo si basa su un meccanismo comunque legato all'apertura degli uffici, da cui prescinde del tutto invece la notificazione con modalità telematica.”*¹⁸.

Gli articoli 24 e 111 sono menzionati assieme in quanto violati al medesimo tempo sia il diritto alla difesa che il principio del giusto processo. La norma censurata non giustifica *“la corrispondente limitazione nel tempo degli effetti giuridici della notifica nei riguardi del mittente, al quale – senza che ciò sia funzionale alla tutela del diritto al riposo del destinatario e nonostante che il mezzo tecnologico lo consenta – viene invece impedito di utilizzare appieno il termine utile per approntare la propria difesa”*¹⁹.

In virtù proprio dei precedenti assunti, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma nella parte in cui prevede che la notifica eseguita con modalità telematiche, la cui ricevuta di accettazione è generata dopo le ore 21 ma entro le ore 24, si perfeziona per il notificante alle ore 7 del giorno successivo, anziché al momento di generazione della predetta ricevuta. La *reductio ad legitimitatem* della norma censurata è stata realizzata proprio con l'applicazione della regola generale di scindibilità soggettiva degli effetti della notificazione anche alla notifica effettuata con modalità telematiche.

Ricapitolando, alla luce di quanto asserito

18 Corte Costituzionale, Sentenza n. 75 del 19/03/2019;

19 Corte Costituzionale, cit.

dalla Corte Costituzionale, la notifica telematica eseguita tra le ore 21 e le ore 24 si perfeziona per il notificante dal momento in cui è generata la ricevuta di accettazione, mentre, soltanto per il notificato, il perfezionamento della notifica slitta alle ore 7 del giorno successivo.

Il sistema delle PEC come procedimento di notificazione può rappresentare un modo agevole per gestire la scissione soggettiva oggetto del presente lavoro. Tuttavia anche l'attuale sistema presenta delle criticità²⁰ che solo in parte sono state colmate da documenti interpretativi²¹ ma che rischiano paradossalmente di rallentare un procedimento che (almeno teoricamente) dovrebbe essere più snello.

Per rendere perfettamente compiuta la transizione dall'analogico al digitale è necessario un intervento atto a creare infrastrutture idonee di supporto al progresso digitale dove ogni soggetto, privato e pubblico, abbia le risorse e le competenze per essere “competitivo” in un mondo innovativo.

20 Ad esempio la mancata consegna del messaggio PEC per casella piena o inattiva del destinatario.

21 Su tutti si veda la Circolare del MEF n. 1/DF del 04/07/2019.

La tassazione dell'economia digitale

di Alessia Mantuano

Introduzione; 1. L'economia digitale: delimitazione del campo d'indagine; 2. Le problematiche relative alla tassazione dei redditi "dematerializzati"; 3. I criteri di localizzazione dei redditi; 3.1 *Il concetto di stabile organizzazione*; 4. Lo scenario internazionale dell'economia digitale; 4.1 *La tassazione dell'economia digitale nel progetto BEPS*; 5. Il ruolo dell'Unione Europea; 5.1 *Le caratteristiche della proposta di direttive sulla base imponibile consolidata*; 5.2 *Le Direttive UE sulla tassazione dell'economia digitale*; 6. Le forme di tassazione dell'economia digitale: profili comparatistici; 6.1 *La soluzione italiana*; Conclusione

Introduzione

La nascita di nuovi modelli di business, a seguito dello sviluppo delle tecnologie, ha messo in discussione i principi di tassazione tradizionali delle imprese. Infatti, la difficoltà di individuare il confine tra ciò che è digitale e ciò che non lo è, ha sollevato diversi problemi nell'applicazione del principio di tassazione del reddito mondiale e di quello di tassazione nel Paese della fonte, poiché basati su elementi materiali e fisici. Tali elementi sono difficili da individuare nell'e-commerce, considerando che questo si caratterizza proprio per la dematerializzazione delle attività economiche e l'utilizzo di intangibles per generare ricavi. Pertanto le imprese che operano tramite il web, non hanno avuto problemi a mettere in atto operazioni di erosione della base imponibile e spostamenti dei profitti in paesi con tassazione inferiore. Conseguentemente, i sistemi fiscali nazionali e internazionali hanno registrato una diminuzione delle entrate con la necessità di individuare

nuove "tasche" su cui far gravare il peso della finanza pubblica affinché gli Stati possano continuare a garantire i servizi e il welfare. È stato quindi necessario calcolare il valore economico dei prodotti e servizi offerti prescindendo dal concetto di stabile organizzazione, individuando, quindi, nuovi criteri di collegamento con valenza economica, diversi da quello della residenza. Un primo passo per risolvere tali problematiche è stato compiuto dall'OCSE che, con il progetto Beps, propone l'obiettivo di eliminare la doppia imposizione fiscale ed evitare la doppia non tassazione praticata attraverso il trasferimento dei profitti in paradisi fiscali proponendo un revolutionary approach.

A seguito dell'intervento OCSE, anche l'Unione Europea, a partire dal 2016, ha perseguito l'obiettivo di creare un mercato unico digitale, per contrastare le strategie di natura fiscale poste in essere per erodere la base imponibile attraverso due proposte di direttive, entrambe volte a costruire una base imponibile comune e consolidata per le imposte sulle società. A queste proposte si sono allineati alcuni Paesi europei come la Francia, l'Austria, la Spagna, il Regno Unito e anche l'Italia che hanno introdotto nei propri sistemi fiscali norme temporanee di tassazione delle imprese digitali. Al di là dei confini europei si evidenziano, invece, le iniziative dell'India, Stati Uniti e Israele nel regolare, anche se momentaneamente, la digital economy.

1. **L'economia digitale: delimitazione del campo d'indagine**

L'innovazione tecnologica ha determinato un'importante fase di transizione del sistema mondiale favorendo l'affermarsi del digitale come prima economia a livello globale. Si è assistito, infatti, a una rapida crescita del digitale nell'ultimo

ventennio, creando numerosi problemi nei modelli di business tradizionale. Le imprese che non sono riuscite ad adeguarsi all'evoluzione dei nuovi sistemi digitali e alle richieste dei consumatori sono state costrette a chiudere le proprie attività.

Già da qualche anno, gli utenti hanno la possibilità di ottenere i servizi desiderati tramite internet, abbattendo così le barriere dello spazio e del tempo e usufruendo di grossi vantaggi in quanto il nuovo sistema risulta efficace ed efficiente rispetto alle loro necessità.¹

Con il termine “*economia digitale*” s'intende il sistema di produzione e scambio basato su tecnologie informatiche. Il concetto non è limitato al solo utilizzo di Internet ma comprende tutte le diverse tecnologie, hardware e software, sia online sia offline, integrate con i sistemi tradizionali e che comportano un'ottimizzazione e trasformazione degli stessi.

Secondo uno studio effettuato dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE)², quasi in tutti i Paesi a essa appartenenti è diffusa la connettività a banda larga tra le piccole e grandi imprese. L'adozione dell'ICT, combinata con il declino dei prezzi e l'aumento delle prestazioni delle nuove tecnologie, ha permesso non solo lo sviluppo di nuovi beni e servizi, ma anche il modo in cui questi sono prodotti e forniti alla collettività.

L'economia digitale è sempre più parte integrante dell'economia ma il suo rapido sviluppo rende difficile delimitare il confine tra l'una e l'altra. Rendere l'economia digitale un settore separato richiede, necessariamente, la distinzione

tra ciò che è digitale e ciò che non lo è. Il commercio elettronico è definito dall'OCSE³ come la vendita o l'acquisto di beni o servizi, condotto attraverso una rete in cui i partner commerciali al di fuori dei fornitori o clienti possono avere un accesso limitato a una parte di impresa (rete extranet) con metodi specificamente progettati allo scopo di ricevere o disporre degli ordini. I beni o servizi sono ordinati attraverso questi metodi, ma il pagamento e la consegna finale del prodotto o del servizio sono reali. Pertanto, importante è saper individuare le caratteristiche che identificano l'economia digitale quali: mobilità, raccolta dei dati degli utenti, integrazione e sinergia degli utenti stessi, modelli di business cui far riferimento e volatilità in modo da poter distinguere il commercio tradizionale da quello digitale.⁴

Anche in tale “sotto-settore” dell'economia è rilevante il ruolo che assume la creazione del valore. Il concetto si rifà all'analisi del vantaggio competitivo aziendale; infatti, rappresenta un modo sistematico di esaminare tutte le attività svolte dall'azienda, distinte in attività principali e attività di supporto. Il modo in cui queste interagiscono tra di loro rappresenta la determinazione del margine di profitto.⁵ In realtà, a partire dal XXI secolo, con lo sviluppo della digitalizzazione, è stata messa in discussione l'idoneità della catena del valore a misurare la creazione di valore dell'impresa, poiché molte imprese hanno orientato la loro produzione ai servizi, lasciando sempre più spazio alla *value network*. Con questa si intende un concetto più naturale per ricomprendere

3 OCSE, “*Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers*”, conferenza di Turku, 1997, in www.oecd.org.

4 Tali caratteristiche risultano dall'analisi compiuta dalla Task Force on Digital Economy, corpo sussidiario al Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE. OECD, *OECD Digital Economy Outlook 2015*, OECD Publishing, Paris, 2015, in www.oecd.org.

5 HAGIU, WRIGHT, *Marketplace or Reseller?*, in *Management Scienze*, 2015, 61, 184ss.

1 OECD (2015), *OECD Digital Economy Outlook 2015*, OECD Publishing Paris, in <http://dx.doi.org/10.1787/9789264232440-en>

2 OECD (2014), *The digital economy today*, in *Measuring the Digital Economy: A New Perspective*, in <https://www.oecd.org/sti/measuring-the-digital-economy-9789264221796-en.htm>.

le imprese altamente digitalizzate che utilizzano una piattaforma per collegare i clienti interessati a impegnarsi in una transazione.⁶ Questi modelli di business sviluppano procedure e servizi sulla base delle esigenze dei clienti. Il valore è creato tramite l'azione di collegamento: l'organizzazione e la facilitazione dello scambio tra utenti⁷ e dipende dalle modalità in cui le attività principali si coordinano con le attività di supporto per la determinazione del margine di profitto.

Si può affermare quindi, che le imprese creano “valore” in modo diverso dalle modalità tradizionali: ottengono valore non più solo producendo e vendendo beni fisici, ma sfruttando *intangibles* rappresentati tanto dalla proprietà intellettuale quanto dalla fidelizzazione dei propri clienti. Nella produzione del valore, il peso degli *intangibles* è preponderante ed è un valore alla cui creazione partecipano anche gli utenti del web.⁸ Proprio per questo, è importante per le imprese che operano nell'economia digitale trasformare il valore creato in reddito. Ma, i redditi derivanti da questi *intangibles* pongono problemi sia di corretto collocamento territoriale, sia di corretta determinazione, poiché l'apporto dei beni immateriali alla catena del valore è più difficilmente misurabile di quanto non lo possa essere l'apporto delle immobilizzazioni materiali.

Una volta che il valore è stato trasformato in reddito, sorge la necessità per lo Stato di determinare l'obbligazione tributaria a carico dell'impresa che gravi, in base alla capacità contributiva, sul nuovo reddito

6 OECD, ICTS, *Jobs and Skills: New Evidence from the OECD PIAAC Survey*, OECD Publishing, 2015, in www.oecd.org.

7 OECD, *Mapping the global data ecosystem and its points of control*, in *Data-Driven Innovation: Big Data for Growth and Well-Being*, OECD Publishing, Paris, 2015.

8 CARPENTIERI, *La tassazione delle imprese al tempo dell'economia digitale*, in AA.VV. *Profili fiscali dell'economia digitale*, a cura di CARPENTIERI, Torino, 2020, 17.

generato.

2. Le problematiche relative alla tassazione dei redditi “dematerializzati”

Qualunque struttura socialmente organizzata, finalizzata ad attuare specifiche funzioni previste per l'erogazione dei servizi ai cittadini, deve poter contare su entrate autonome che, generalmente, si attuano solo mediante l'ausilio e il concorso della volontà dei singoli appartenenti alla comunità, pur sempre discendenti da un comportamento riferibile e imputabile all'organizzazione sociale ove i medesimi si vanno a collocare. Da ciò discende la necessità di ricercare gli strumenti giuridici che consentano l'esercizio di un potere di supremazia che si distacchi nettamente dalla volontà dei soggetti chiamati a concorrere alle spese pubbliche, divenendo, conseguentemente, espressione di una volontà astratta rispetto ai consociati in quanto afferenti alla medesima organizzazione sociale.

L'oggetto della regolamentazione giuridica del tributo si fonda sull'assunto che ciascun soggetto è chiamato a sopportare una parte del costo perché appartenendo allo Stato, ognuno è chiamato a far fronte alla spesa pubblica. Bisogna quindi individuare la fonte di reddito per poterla tassare.

Nel mutato contesto economico, le imprese si sono adeguate molto più velocemente di quanto non abbiano fatto i sistemi fiscali nazionali e internazionali. Infatti, il più grande problema dell'evoluzione dell'economia digitale è l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti (*Base Erosion and Profits Shifting*)⁹ da parte delle grandi

9 “BEPS è un acronimo ideologicamente sensibile. Esso connota un particolare momento di interruzione della storia della fiscalità internazionale.” In tal senso v. VALENTE, *Geofiscalità. Il dilemma di Giano tra cifra tellurica e continente digitale*, Roma,

aziende che sottraggono alle casse degli Stati miliardi di euro l'anno, in quanto il sistema tributario si basa sul principio di legalità connesso con il principio della riserva di legge. La legislazione infatti, è ancora legata ai sistemi tradizionali di scambio regolati dal codice civile e dalle diverse disposizioni di legge che mal si adattano al nuovo assetto economico determinando difficoltà a ricollegare i nuovi modelli di business ma soprattutto a spingere i Governi a fare i conti con una diminuzione delle entrate tributarie e un parallelo aumento dei costi per garantire la 'compliance', nonché legittimare le imprese a situazioni di doppia esenzione.

L'OCSE e le organizzazioni sovranazionali più volte hanno affrontato questo argomento: con il progresso, le multinazionali riescono a porre in essere meccanismi sofisticati, soprattutto se si tratta di commercio elettronico, che si concretizzano in una "doppia non tassazione" vale a dire che i redditi prodotti non sono tassati né nel paese di origine né in quello dove il reddito è generato oppure a soggiacere a una tassazione pari a pochi punti percentuali. Se è vero che il reddito delle persone fisiche è più facile da colpire, è anche vero che lo stesso si sta riducendo lasciando spazio alle tecnologie che la globalizzazione ha permesso di sviluppare e utilizzare, consentendo un'elevata riduzione dei costi per le grandi aziende ma anche un aumento di posti di lavoro con basso valore aggiunto, vale a dire quelle mansioni che non possono essere sostituite dalle macchine.

L'applicazione dei criteri tradizionali di tassazione dei redditi per individuare il

2017. Rappresenta il nome successivamente assegnato dall'OCSE al progetto avviato nel 2015 con l'obiettivo di contrastare le pratiche elusive delle multinazionali attraverso l'applicazione degli standard stabiliti dall'OCSE. Il progetto mira a creare nuove regole per eliminare la doppia non tassazione, definire meglio le norme fiscali internazionali, quali il transfer pricing e la stabile organizzazione, e incrementare la trasparenza tra Paesi implementando 15 Action.

soggetto su cui grava il tributo, nonché il reddito da tassare, nell'economia digitale comporta diverse problematiche: innanzitutto risulta difficile determinare i criteri di collegamento personali, tra le parti del contratto, e reali riferite alle attività produttive di reddito, considerato che nel commercio elettronico si possono individuare attività riferibili anche alle classiche categorie reddituali. Altresì difficoltosa è l'applicazione dei criteri territoriali a causa del fenomeno di 'disappearing taxpayer', termine utilizzato per indicare lo spostamento delle imprese in paradisi fiscali per eludere i tributi anche attraverso lo svolgimento di attività nel cyberspazio.¹⁰ Oggi, molte imprese non necessitano più di una sede fissa di affari per operare nei diversi Stati nei quali trovano i mercati di riferimento per i beni e o i servizi che producono. Internet e le piattaforme elettroniche consentono di arrivare "da remoto" ai consumatori di tutto il mondo anche senza dover localizzare stabili organizzazioni nel territorio di Paesi esteri.¹¹ Ora, l'utilizzo di dati digitali pone il problema di come calcolare il valore economico dei prodotti e servizi digitali offerti e di come quantificarli ai fini fiscali e contabili. La dematerializzazione dell'industria riesce a non far emergere redditi da tassare nel territorio in cui l'impresa svolge l'attività, con conseguente necessità di individuazione del profitto sulla base di altri parametri, diversi dalla stabile organizzazione.¹² La digitalizzazione infatti, ha determinato l'obsolescenza dei criteri di individuazione del luogo di produzione del reddito e di effettuazione

10 DEL FEDERICO, *La digital economy ed il sistema tributario: considerazioni introduttive*, in AA.VV. *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di DEL FEDERICO e RICCI, 2015, Roma, 1 ss.

11 CARPENTIERI, *La tassazione delle imprese al tempo dell'economia digitale*, in AA.VV. *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit., 5.

12 DEL FEDERICO, *Introduzione al dibattito sulla tassazione della Digital Economy*, in AA.VV. *Le nuove forme di tassazione della Digital Economy*, a cura di DEL FEDERICO e RICCI, 2018, Roma, 13 ss.

dell'operazione in quanto queste si svolgono online, con l'uso di server e provider, che non hanno un reale e preciso luogo fisico.

Considerando la libertà di manovra del legislatore nazionale, affinché possa essere riconosciuta la presenza di un'attività dematerializzata, nell'economia digitale è necessario individuare un collegamento non episodico con l'ordinamento, diverso da quello di residenza, con valenza economica, visto che è proprio da quel collegamento che l'ordinamento sarà legittimato a prelevare le imposte sulla parte di reddito generata nel territorio.¹³

Le attività svolte per via telematica mettono quindi in crisi i criteri tradizionali di individuazione dei luoghi di produzione del reddito e di effettuazione dell'operazione. In tal modo, tutto il sistema delle imposte tradizionali incentrato sulle attività materiali non risulta facilmente applicabile alla nuova economia. Da qui la necessità di trovare nuovi criteri di collegamento territoriali che consentano di localizzare e tassare anche i redditi delle attività dematerializzate.

3. I criteri di localizzazione dei redditi

Nel sistema tradizionale, per l'efficacia della norma tributaria si individuano tre ordini di problemi: la determinazione dello spazio nel quale la legge esplica la propria efficacia, la territorialità in senso formale e la territorialità in senso materiale. Tali criteri di collegamento, sono apprezzati sotto un profilo internazionale poiché espressione dei principi di localizzazione dei redditi: il principio del reddito mondiale e

¹³ DORIGO, *Il superamento dei criteri di collegamento 'tradizionali' nell'epoca dell'economia digitale: le conclusioni dell'AG Kokott nella causa Google e la problematica localizzazione del reddito d'impresa*, in *Riv. Dir. trib.* online, 2019.

il principio della fonte. Questi sono ricondotti ai principi generali del diritto contenuti nell'articolo 38 dello Statuto della Corte di giustizia Internazionale¹⁴. Nei modelli di business tradizionali risulta piuttosto facile l'applicazione dell'uno o dell'altro criterio: il principio della fonte colpisce i redditi o i beni posseduti da soggetti residenti e non, solo se prodotti o esistenti all'interno del territorio sul quale esso esplica la propria efficacia giuridica. Al contrario, con il principio di residenza sono soggetti a tassazione i residenti con riferimento al reddito mondiale ovunque prodotto.¹⁵ La stessa facilità di applicazione non è rinvenibile nel sistema digitale poiché il concetto di residenza può assumere differenti significati che, assieme ai criteri di collegamento di natura oggettiva o soggettiva con il territorio dello Stato, può determinare fenomeni di doppia imposizione o di doppia non imposizione internazionale.

L'OCSE è intervenuto per chiarire le problematiche relative al concetto di residenza, risolvendo il conflitto interpretativo, con l'articolo 1 del proprio Modello¹⁶. La disposizione stabilisce che

¹⁴ Lo Statuto del 1945, entrato in vigore il 28 luglio 1948, all'articolo 38 prevede che "La Corte, cui è affidata la missione di regolare conformemente al diritto internazionale le divergenze che le sono sottoposte, applica: a. le convenzioni internazionali, generali o speciali, che istituiscono delle regole espressamente riconosciute dagli Stati in lite; b. la consuetudine internazionale che attesta una pratica generale accettata come diritto; c. i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili; d. con riserva della disposizione dell'articolo 59, le decisioni giudiziarie e la dottrina degli autori più autorevoli delle varie nazioni, come mezzi ausiliari per determinare le norme giuridiche."

¹⁵ DEL FEDERICO, *La digital economy ed il sistema tributario: considerazioni introduttive*, in AA.VV. *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, cit., 1 ss.

¹⁶ Il modello OCSE, sin dalla sua entrata in vigore nel 1962 ha avuto l'obiettivo di facilitare l'applicazione delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, tra Paesi contraenti, nell'esercizio della propria potestà impositiva. Il nuovo modello di convenzione OCSE, che si sostituisce al precedente a partire dal 2014, recepisce le disposizioni contenute del progetto BEPS e mira a contrastare i fenomeni di evasione ed

per qualificare un soggetto passivo come residente in uno Stato contraente, ai fini convenzionali, non è necessario che i suoi redditi esteri siano effettivamente assoggettati a tassazione in tale Stato, vi dev'essere solo un assoggettamento teorico a imposta, cioè un collegamento di natura personale alla potestà impositiva. Nel caso in cui sia dubbia la residenza di una persona fisica, occorre far riferimento al territorio ove è situata la sua abitazione permanente. Il modello OCSE, all'articolo 4, definisce l'abitazione permanente come "il luogo in cui la persona ha sistemato e utilizzato l'abitazione per proprio uso permanente", con ciò intendendosi la disponibilità continuativa e non occasionale dell'abitazione. Qualora questo criterio non fosse sufficiente per individuare lo Stato di residenza si deve allora prendere in considerazione il secondo criterio, ovvero quello relativo al centro degli interessi vitali del soggetto: sarà perciò, qualificato come residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette. Nel caso in cui i precedenti criteri non possano trovare applicazione, si ritiene che la persona risieda nello Stato in cui soggiorna in maniera abituale. Se poi soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti o non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la nazionalità. Infine, secondo il quinto e ultimo criterio, da applicarsi come *extrema ratio*, se la persona soggetta a doppia imposizione ha la nazionalità in entrambi gli Stati o in nessuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.¹⁷

Le problematiche causate dal valore che assume il concetto di residenza

elusione che si possono verificare in ambito internazionale nonché le doppie imposizioni per le imprese che operano a livello globale sia nel sistema tradizionale sia soprattutto in quello telematico.

¹⁷ GUGLIELMINI, *Il principio di residenza fiscale*, Milano, 2017

nell'applicazione dei criteri di tassazione alle imprese che svolgono attività digitale, potrebbero essere superate dagli Stati. In base ad una prima soluzione, si riconosce la sussistenza di un collegamento con il proprio ordinamento che va oltre l'attività materialmente svolta, in tal modo è quindi possibile che un tributo nazionale colpisca un'attività priva di alcun collegamento con lo Stato poiché effettuata attraverso canali telematici. Questo rappresenta un primo tentativo di rinvenire una soluzione al problema della mancanza di connessioni materiali delle imprese digitali con l'ordinamento, per l'applicazione dei criteri di collegamenti del diritto tributario, anche se a livello internazionale, si tende a fare sempre riferimento alla stabile organizzazione e risulta quindi difficile prescindere da questo concetto. Importante è il rispetto del principio dell'imposizione unitaria, il quale prevede che il reddito transnazionale vada assoggettato a imposta una sola volta per garantire la neutralità degli investimenti stessi in modo che siano trattati al pari di quelli domestici¹⁸.

3.1 Il concetto di stabile organizzazione

L'economia digitale ha stravolto uno dei capisaldi della tassazione delle attività cross-border: quello della *stabile organizzazione*.¹⁹ Tale caposaldo partiva dal riconoscimento del diritto di uno Stato di tassare le attività svolte sul suo suolo, da un'impresa proveniente da un altro Stato qualora la medesima impresa avesse instaurato nel territorio del primo una "stabile organizzazione" (*permanent establishment*). Stava, poi, allo Stato di origine dell'impresa in questione,

¹⁸ SARTORI, *Doppia non imposizione e convenzioni internazionali: note a margine di una recente e ineccepibile decisione della cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.* online, 2019.

¹⁹ PERRONE, *Nuovi criteri di collegamento e ridefinizione del concetto di stabile organizzazione nella digital economy*, in AA.VV *Le nuove forme di tassazione della Digital Economy*, cit., 63 ss.

determinare se e come tenere conto delle imposte pagate dall'impresa medesima nello Stato di esercizio dell'attività estera. La ragione alla base di questa ripartizione era riconducibile al fatto che l'impresa estera avrebbe potuto svolgere in uno Stato diverso da quello di origine, solo attività marginali se priva di stabile organizzazione e che avrebbe, invece, dovuto costituire una struttura fisica qualora avesse deciso di consolidare nel territorio 'ospitante' il suo insediamento.²⁰

Da qui l'importanza di definire il concetto di 'stabile organizzazione' per identificare con esattezza il luogo dove il reddito prodotto debba essere assoggettato a tassazione nell'ambito del diritto interno e il criterio di ripartizione della potestà impositiva statale nell'ambito del diritto internazionale.²¹ Le linee guida per arrivare a una definizione più o meno esatta sono state tracciate da due modelli elaborati dall'OCSE: l'articolo 5 del Modello OCSE²² identifica la stabile organizzazione di tipo materiale e di tipo personale. Quest'ultima è caratterizzata dalla mancanza di una sede fissa di affari. Il criterio generale di individuazione è "una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività". Gli elementi caratterizzanti sono quindi l'esistenza di una installazione fissa in senso tecnico quali locali, materiali e attrezzature.²³ La fissità deve essere intesa sotto due profili, uno temporale quale stabilità nel tempo,²⁴ che varia in

base all'attività svolta, volume e tipo di investimenti. L'altro, è quello spaziale cioè l'esistenza di un legame tra la sede e il territorio da cui deriva la presenza di una struttura fisica.²⁵ Vi deve essere poi lo svolgimento, per mezzo di tale struttura, di un'attività economica autonoma a produrre reddito e funzionale. L'attività autonoma deve manifestarsi sul piano gestionale e contabile e, affinché possa rilevare ai fini fiscali, deve trattarsi di un'attività svolta in maniera continuativa presso la sede fissa. Una sede che deve essere destinata allo svolgimento dell'attività in cui risulta irrilevante il titolo giuridico che lega la sede all'area nello Stato, e che allo stesso tempo non deve comprendere l'intero ciclo dell'impresa ma anche soltanto una parte di esso purché non si tratti di attività ausiliarie o preparatorie a quella principale.²⁶ Il Modello lascia poi spazio ai singoli Stati per meglio delineare tale concetto.

Il concetto di stabile organizzazione è basilare, in quanto rende possibile individuare un criterio di ripartizione del potere impositivo, fondamentale nel diritto tributario internazionale, per localizzare il reddito delle imprese multinazionali. In tal modo è possibile definire la titolarità del potere impositivo nazionale e consentire di allocare correttamente i redditi tra gli Stati coinvolti.²⁷ Si è reso quindi,

cy, i.e. if it is not a purely temporary nature>>. SANTAMARIA, *Fiscalità internazionale*, Milano, 2009, 247.

25 L'art. 5 del Modello Ocse chiarisce che <<there has to be a link between the place of business and a specific geographical point>>. Inoltre v. GALLI, *Primi orientamenti dell'OCSE in materia di attribuzione degli utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, 5, 79.

26 RICCI, *La digital economy ed il problema della stabile organizzazione nell'esperienza italiana*, in AA.VV. *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di DEL FEDERICO e RICCI, 2015, Roma, 57ss. DELLA ROVERE e VIOLA, *Prospettiva della digital economy in ambito internazionali*, europeo e nazionale, in *Il fisco*, 2019, 4, 947 ss.

27 DI TANNO e MARCHETTI, *La tassazione*

20 GASPARRI, *Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza*, in *Note e studi*, 15, 2017.

21 BERNARDI, *La tassazione della digital economy nell'Action Plan BEPS n.1 dell'OCSE e nella "Dichiarazione di Bari" del G7*, in AA.VV. *Le nuove forme di tassazione della Digital Economy*, a cura di DEL FEDERICO e RICCI, Roma, 2018, 28.

22 Modello di convenzione riguardante la tassazione del reddito e del capitale. È emanato dall'OCSE e aggiornato periodicamente anche a seguito degli sviluppi del progetto BEPS.

23 Art. 5 comma 2, Modello OCSE.

24 L'art. 5 del Modello Ocse precisa che <<a permanent establishment can be deemed to exist only if the place of business has a certain degree of permanen-

necessario ridimensionare il concetto di stabile organizzazione, rendendo indispensabile un nuovo intervento dell'OCSE che nel documento "*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*"²⁸ del 2018, ancora una volta, mostra la dominanza del problema ma mette in luce anche la mancanza di collaborazione per arrivare a una soluzione condivisa tra i diversi Stati membri. Il mantenimento di un sistema di tassazione basato sul vecchio concetto di stabile organizzazione, e quindi la riconducibilità della stessa a requisiti di ordine fisico e territoriale, comporta una tassazione del tutto squilibrata rispetto all'effettivo luogo di creazione del valore per l'impresa.

I nuovi strumenti di diritto tributario dovrebbero essere in grado di disciplinare proprio la mobilità comprendente i beni oggetto delle transazioni online, i soggetti che vi partecipano e la localizzazione delle funzioni aziendali: tutte caratteristiche delle imprese digitali. Altro aspetto da regolare a livello fiscale è la volatilità delle imprese in quanto capaci di penetrare e affermarsi nei mercati in tempi brevi grazie alla mancanza di barriere all'ingresso rendendo ancora più difficoltosa la loro localizzazione nel territorio di uno Stato.

La difficoltà nell'elaborazione di un buon criterio di collegamento che si adatti alle esigenze delle Istituzioni sta nell'elevato livello di dematerializzazione delle funzioni aziendali e nelle altre caratteristiche che identificano le imprese digitali. La necessità di una nuova interpretazione della stabile organizzazione che sia in linea con i parametri dettati dal commercio elettronico, inteso come mezzo per concludere, in modo rapido, transazioni commerciali per permettere la crescita

dell'economia digitale, Roma, 2019.

28 Documento elaborato in sede OCSE dall'"Inclusive Framework on BEPS" e pubblicato il 16 marzo 2018 in www.oecd.org.

economica senza modificare i Trattati già ratificati, è soddisfatto attraverso la modifica al Commentario del Modello OCSE²⁹.

Le prime indagini sono state elaborate in seno al *Committee Fiscal Affairs*³⁰ dell'OCSE, dal *Business Profit Technical Advisory Group (BP TAG)*³¹ che nel documento "*The Application of the Permanent Establishment Definition in the Context of Electronic Commerce: Proposed Clarification of the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention - Draft for Comments*" ha condotto all'inserimento nel Commentario al Modello del 2000, di una sezione dedicata all'"*Electronic Commerce*". Il dibattito si è incentrato sulla possibilità di identificare nella stabile organizzazione il sito web e il server utilizzati dall'impresa.³² In primis, occorre identificare il 'ruolo' svolto da queste apparecchiature: se la disponibilità delle stesse è utilizzata per svolgere attività funzionali ma non principali, allora non sarà in alcun caso possibile configurare la stabile organizzazione perché manca dei requisiti essenziali richiesti dall'articolo 5. Se invece, l'attività principale consiste nella raccolta e trasmissione di informazioni per il tramite di attrezzature informatiche, senza le quali non potrebbe realizzarsi, allora potrebbe configurarsi la stabile organizzazione nel sito web

29 DI TANNO e MARCHETTI, *La tassazione dell'economia digitale*, cit.

30 Si tratta di un comitato composto da alti funzionari responsabili delle politiche fiscali e delle amministrazioni finanziarie dei Paesi OCSE, dei Paesi osservatori e di altre organizzazioni internazionali e regionali e svolge un ruolo guida nell'affrontare gli effetti della rivoluzione tecnologica in ambito fiscale.

31 Rientra nei Technical Advisor Group formati dal Committee Fiscal Affairs. Ha il compito specifico di analizzare e sviluppare le tematiche connesse alle sfide poste dal commercio elettronico, secondo le linee guida individuate nel documento OCSE, "*Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers*".

32 GALLI, *Primi orientamenti dell'Ocse in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico*, cit., 81.

e server utilizzati. Il sito web, che si compone di software e dati, però, non può costituire, da solo, una sede fissa come richiesto dall'articolo 5 in quanto manca della materialità di un luogo. Diversamente, il server che rende disponibile il sito web, può pienamente integrare la stabile organizzazione richiesta dall'OCSE purché soddisfi determinati requisiti.³³ Deve trattarsi di un server che permanga nel territorio di uno Stato per un periodo di tempo congruo, la permanenza deve intendersi come collegamento funzionale tra lo stesso e lo spazio geografico determinato³⁴. Il server deve poi, essere strumentale rispetto allo svolgimento dell'attività caratteristica dell'impresa e non deve trattarsi di uso di server per attività preparatoria o ausiliaria ma specificatamente di attività centrali al raggiungimento dell'oggetto sociale.³⁵ Altra soluzione è stata quella di identificare come stabile organizzazione l'Internet Service Provider (ISP) cioè il fornitore che consente l'accesso a internet e gestisce il server, si differenzia dall'Internet Content Provider (ICP) che è il soggetto a cui si attribuisce il sito web e fornisce i prodotti attraverso la rete.³⁶ Non è possibile per l'OCSE, individuare l'ISP come stabile organizzazione poiché il server non può essere una persona e la conclusione dei contratti non dipende dall'ISP ma dal sito web.³⁷

Valutando la possibilità di considerare l'ICP quale stabile organizzazione bisogna distinguere due fattispecie: se l'ICP non ha potere di controllo sul server circa l'installazione, manutenzione

33 DI TANNO e MARCHETTI, *La tassazione dell'economia digitale*, cit.

34 OCSE, *Commentario all'art. 5 del Modello di convenzione OCSE*, par. 125, 2017, in www.oecd.org

35 OCSE, *Commentario all'art. 5 del Modello di convenzione OCSE*, cit., par. 126.

36 MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., 977 ss.

37 OCSE, *Commentario all'art. 5 del Modello di convenzione OCSE*, cit., par. 128. Ai sensi del quale: "the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons".

e aggiornamento hardware o software bisogna escludere l'esistenza della stabile organizzazione poiché risulterebbe che il sito ha natura immateriale. Qualora invece, l'ICP avesse il controllo sul server, la combinazione dei due potrebbe dar luogo alla stabile organizzazione³⁸.

Infine, nel 2004, il BP TAG, nel Final Report presentato all'OCSE nello stesso anno, ha suggerito di inserire nel modello OCSE la definizione di "stabile organizzazione elettronica" per risolvere i problemi sorti nella disciplina dell'e-commerce. A tal fine, la proposta comprendeva la definizione di tre concetti importanti per il commercio elettronico: il "virtual fixed place of business" prevede l'esistenza di una stabile organizzazione quando un'impresa mantiene un sito web, attraverso cui svolge la propria attività, sul server di un'impresa che si trova in un altro Stato, l'organizzazione è virtuale e coincide con il sito web. La "virtual agency" estende la stabile organizzazione ai contratti stipulati abitualmente da persone che si trovano in Stati differenti e che operano mediante mezzi tecnologici, questo si verifica quando non è possibile individuare una stabile organizzazione materiale ma bensì una 'personale' cioè la presenza, nello Stato della fonte, di un soggetto, sia esso persona fisica sia giuridica, che agisce in nome dell'impresa non residente e quindi con carattere di dipendenza. In tal caso il collegamento con il territorio dello Stato avviene per mezzo di un soggetto intermediario che può anche non avere una sede fissa d'affari. Per la "on-site business presence" la stabile organizzazione sussiste quando un'impresa presente economicamente in uno Stato, fornisce servizi on-site senza una sede fissa.

Proprio a seguito dell'elaborazione del BP TAG, si mette in evidenza come il concetto di stabile organizzazione,

38 OCSE, *Commentario all'art. 5 del Modello di convenzione OCSE*, cit., par.124.

basato sulla presenza fisica dell'impresa operante su un territorio estero non è più adattabile all'economia digitale. Questo rappresenta la base per l'elaborazione di un concetto più moderno e applicabile alle multinazionali in quanto basato sulla presenza virtuale nel territorio.³⁹

4. Lo scenario internazionale dell'economia digitale

In ambito internazionale, a partire dagli anni '90, si è cercato di individuare quale approccio seguire per elaborare misure di contrasto ai comportamenti delle imprese che operavano nel web e che stavano prendendo piede nell'economia.

Nel 1996, l'OCSE, con il documento "Discussion paper on Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce"⁴⁰, evidenziava la difficoltà di localizzare a livello territoriale le attività del commercio elettronico e valutava la possibilità di sostituire il criterio della fonte con quello dello Stato di residenza.⁴¹ L'anno seguente, nel 1997, nella conferenza interministeriale di Turku e poi in quella di Ottawa⁴² nel 1998, con il documento "Electronic commerce: the challenges to tax authorities and tax payers"⁴³ veniva valutata la possibilità di applicare le regole del commercio tradizionale alle transazioni telematiche, invitando gli Stati a considerare con cautela il fenomeno del commercio

elettronico, per individuare quali principi di tassazione internazionali poter applicare per assicurare la neutralità fiscale ed evitare ulteriori discrepanze.⁴⁴ Durante le conferenze, era emersa anche la necessità di sviluppare forme di cooperazione e collaborazione tra gli Stati, per assicurare l'applicazione dei principi già adottati dai Governi nella tassazione del commercio tradizionale di neutralità, efficienza, certezza, efficacia e flessibilità.⁴⁵ Valutata e scartata la possibilità di continuare ad applicare uno 'status quo approach', l'attenzione si è spostata verso l'approccio teorico 'revolutionary' che consentiva di elaborare soluzioni adeguate ai tempi.⁴⁶ Si è tornato quindi a parlare di Tobin Tax⁴⁷, tassa che colpisce tutte le transazioni in valuta estera, indipendentemente dal luogo di conclusione della transazione e dallo Stato di residenza delle parti contraenti, per ammortizzare le fluttuazioni dei tassi di cambio in modo da porre un freno al traffico in valuta estera. Un secondo passo, dopo la Tobin Tax, per procedere alla ristrutturazione globale del sistema delle imposte societarie e ricomprendere anche le attività svolte nel territorio che mancano del requisito della stabile organizzazione, è stato fatto da Arthur Cordell che, nel 1995, ha ideato la Bit Tax⁴⁸. Si tratta di un tributo che non colpiva un indice di capacità contributiva tradizionale,

44 MARE', SPEROTTO, *La tassazione del commercio elettronico nei Paesi OCSE: i criteri e gli effetti sui sistemi fiscali*, in www.sna.gov.it, 2010.

45 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1: Final Report, 2015, in www.oecd.org.

46 COCIANI, *Sulle possibili misure di contrasto al c.d. 'Profit Shifting', anche alla luce della Diverted Profits Tax inglese*, in AA.VV. *Le nuove forme di tassazione della Digital Economy*, cit. 141 ss.

47 Nel 1972, James Tobin, premio Nobel per l'economia nel 1981, poco dopo lo scandalo che colpì l'amministrazione Nixon suggerì un nuovo sistema per assicurare la stabilità valutaria internazionale che consisteva in una tassa internazionale sulle transazioni in valuta straniera.

48 Successivamente riproposta nell'ambito della Task Force on the Digital Economy nel rapporto all'Action Plan n.1 del 2014.

39 DI TANNO e MARCHETTI, *La tassazione dell'economia digitale*, cit.

40 OECD, *Discussion paper on Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*, in www.oecd.org

41 RICCI, *La Digital Economy e il problema della stabile organizzazione nell'esperienza italiana*, in AA.VV. *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, cit. 57 ss.

42 A tali conferenze parteciparono Finlandia, Giappone, Commissione europea, OCSE e BIAC (Business and Industry Advisory Committee presso l'OCSE).

43 OECD, *Electronic commerce: the challenges to tax authorities and tax payers*, Turku, November 1997, in *Riv. dir. Trib.*, IV, 1993.

ma che gravava sulla trasmissione dei dati.⁴⁹ Questa era un'imposta volta a tassare i dati trasmessi via Internet, da applicare al traffico digitale a ogni unità di trasmissione (*c.d.bit*). si tratta però, di un'imposta mai attuata realmente, in quanto, il tributo non colpiva un indice di capacità contributiva individuabile ma gravava sulle trasmissioni di dati, inteso come un nuovo modo di fare ricchezza, senza considerare se queste costituivano realmente una transazione economica. Parlare quindi di una tassazione diretta del web sembrerebbe utopico e sposterebbe l'attenzione da ciò che è realmente necessario tassare: i profitti delle multinazionali generati per mezzo della rete.

L'OCSE e l'Unione Europea, vista l'estensione e l'importanza del fenomeno, hanno, già da tempo, iniziato a esprimersi per delineare misure che circoscrivano l'erosione delle basi imponibili da parte delle multinazionali al fine di ottenere un minor carico fiscale. Concludendo così, che è necessario attuare proposte multilaterali e innovative su base globale o quanto meno sovranazionale. Per questo, l'OCSE, nel Final Report del 2015, ha riconosciuto che gli Stati possano, in via autonoma, procedere a introdurre nei propri ordinamenti nazionali delle misure indicate, tenendo però sempre conto della necessità di rispettare i trattati internazionali.⁵⁰

4.1 La tassazione dell'economia digitale nel progetto BEPS

Dopo le conferenze della fine degli anni '90, l'OCSE ha deciso di assegnare al *Working party n. 1*⁵¹ il compito di adattare,

49 BERNARDI, *La tassazione delle Digital Economy nell'Action Plan BEPS n.1 dell'OCSE e nella 'Dichiarazione di Bari' del G7*, in AA.VV. *Le nuove forme di tassazione della Digital economy*, cit.27 ss.

50 MELIS, *Economia digitale e imposizione indiretta: problemi di fondo e prospettive*, cit., 977 ss.

51 Il Working party è un sottogruppo del Com-

a livello interpretativo, la nozione della stabile organizzazione alle pratiche di e-commerce. Il compito è terminato nel 2000 con il documento OCSE "*Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on Article 5*"⁵² contenente dieci nuovi paragrafi destinati a integrare il Commentario per chiarire in quale ipotesi di commercio elettronico si configuri una stabile organizzazione nello Stato della fonte del reddito.⁵³ Nonostante ciò, è risultato un ampio margine di manovra alle imprese per evitare la '*taxable presence*'. Pertanto, a partire dal 2012, l'OCSE ha cercato di affrontare le problematiche relative all'erosione della base imponibile e alle pratiche di elusione poste in essere dalle multinazionali lavorando al progetto BEPS⁵⁴. L'obiettivo principale è quello di eliminare la doppia imposizione fiscale attraverso l'applicazione degli standard stabiliti dall'OCSE ma anche evitare la doppia non tassazione praticata attraverso il trasferimento dei profitti in paradisi fiscali.

Ad oggi, il progetto BEPS comprende 15 azioni suddivisibili in tre blocchi principali: 1. Creare nuove regole per eliminare la doppia non tassazione; 2. Definire meglio le norme fiscali internazionali come il transfer pricing o il concetto di stabile organizzazione; 3.

mittee on Fiscal Affairs ed è responsabile dell'aggiornamento del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni.

52 OECD, *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on Article 5*, in www.oecd.org. Nel documento si fa riferimento agli elementi tipici dell'attività di e-commerce: il sito web, il server, l'ICP e l'ISP e come questi possono costituire stabili organizzazioni ai fini dell'imposizione.

53 RICCI, *La Digital Economy e il problema della stabile organizzazione nell'esperienza italiana*, in AA.VV. *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, cit., 57 ss.

54 Il progetto BEPS (Base Erosion Profit Shifting) nasce su iniziativa dei membri OCSE ed approvazione del G20 per contrastare le pratiche delle multinazionali di evasione fiscale.

Incrementare la trasparenza intesa sia come ricerca dei dati per conoscere dove le imprese pagano le tasse che come reporting tra Paesi. Il progetto ha ottenuto il parere positivo di circa 135 Stati. Il raggiungimento degli obiettivi del BEPS non deve però, porsi in conflitto con i differenti sistemi fiscali dei Paesi aderenti, l'interpretazione delle misure non deve incoraggiare l'aumento dei casi di controversia sull'applicazione delle norme fiscali internazionali e in ultimo deve garantire un equilibrio tra le caratteristiche dei vari Paesi, le misure adottate e i risultati raggiunti.

Le 15 azioni di cui si compone il BEPS, forniscono ai Governi gli strumenti nazionali e internazionali per combattere l'elusione fiscale e garantire che i profitti siano tassati laddove vengono svolte le attività economiche produttive di reddito. In particolare, l'Action 1 denominata "*Tax Challenges Arising from Digitalisation*" affronta le sfide fiscali sollevate dalla digitalizzazione, in quanto, l'emergere di nuovi '*intangibles driver*' ha rivoluzionato i settori economici creando nuovi modelli di business. Questo ha messo in discussione l'efficacia delle tradizionali regole di ripartizione degli utili innescando dibattiti globali, aumentando il malcontento dei Paesi e rendendo centrale il ruolo dell'OCSE.

Dal 2015 ad oggi è stato realizzato un '*Programme of Work*' (PoW)⁵⁵ per sviluppare una soluzione alle sfide fiscali della digitalizzazione dell'economia basata su due pilastri (c.d. *Pillar*). Il primo pilastro riguarda la revisione delle regole di allocazione dei profitti di una multinazionale tra diversi Paesi e l'identificazione del nesso tra la "presenza economica" di una società "fisicamente assente" da un Paese e il diritto del Paese a tassare i profitti. Mentre, il secondo pilastro si concentra su un meccanismo

55 OECD/G20 – Inclusive Framework on BEPS, approvato durante la settima sessione, nel 2019.

globale di erosione anti-base.

In riferimento al primo pilastro, per risolvere la questione della stabile organizzazione per le imprese che operano nel digitale, l'Action 1 del BEPS individua quale '*nexus*' in grado di rendere agevole l'imposizione dei profitti, quella della '*significativa presenza digitale*'. Questa sussiste qualora si individui una determinata e sostanziale interazione con l'economia di un dato Stato, anche utilizzando metodi tecnologici. La presenza digitale può essere ritenuta valida nel caso in cui si accerti che, i contenuti digitali di un'impresa siano accessibili ad un cliente localizzato in un Paese diverso rispetto a quello in cui l'impresa risiede.⁵⁶ A tal proposito, bisogna indicare una soglia da utilizzare come parametro di riferimento per individuare la '*significativa*' presenza al di sotto della quale non sussiste la significativa presenza e di conseguenza la stabile organizzazione dell'impresa in quello Stato. Nel report del 2013 "*Task Force on Taxation of the Digital Economy*"⁵⁷, presentato da Collin e Colin, commissionato dal governo Francese, è stato proposto di fissare la soglia minima in base all'ammontare dei beni ceduti e servizi prestati attraverso canali digitali a clienti residenti in uno Stato diverso da quello della sede dell'impresa. Importante è assicurare la parità tra le imprese che sono assoggettate a tassazione in base alla presenza fisica e quelle tassate in base alla presenza economica significativa.⁵⁸

Il secondo pilastro si basa sulla "*Global anti-base erosion*" (GloBE) e mira a garantire un livello minimo di imposte globali sugli utili che una multinazionale

56 DI TANNO e MARCHETTI, *La tassazione dell'economia digitale*, cit.

57 Pubblicato nel 2013 dalla Commissione per gli affari fiscali dell'OCSE.

58 RICCI, *La digital economy e il problema della stabile organizzazione nell'esperienza italiana*, in AA.VV. *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, cit., 57 ss.

è tenuta a corrispondere ai Paesi in cui conduce la propria attività economica. Questo pilastro fornirebbe agli Stati un nuovo strumento, di breve periodo, per proteggere la loro base imponibile dallo spostamento degli utili verso giurisdizioni a bassa tassazione. Gli stessi sono liberi di determinare le proprie aliquote ma allo stesso tempo, consentirebbe ad altre giurisdizioni di tassare i redditi che altrimenti sarebbero soggetti a bassi livelli di imposizione, garantendo che tutte le imprese che operano a livello internazionale paghino un minimo d'imposta attraverso un set di norme tra loro collegate tramite una 'digital tax' a livello internazionale.⁵⁹

5. Il ruolo dell'Unione Europea

A seguito delle proposte dell'OCSE, dell'affermarsi della globalizzazione e dell'intensificarsi degli scambi transnazionali su più livelli, l'Unione Europea ha iniziato un processo di ripensamento della propria politica fiscale in termini di lotta contro l'evasione e l'elusione fiscale. Ha quindi, perseguito l'obiettivo di creare un mercato unico digitale, per contrastare le sofisticate strategie di natura fiscale poste in essere per erodere la base imponibile e sottrarsi alle imposte del Fisco.

Fino al 2015, la Commissione UE si era limitata ad adottare due raccomandazioni rivolte agli Stati Membri: la prima, C-8806 (2012)⁶⁰, era dedicata alla pianificazione aggressiva e suggeriva l'adozione da parte degli Stati di clausole antiabuso e la revisione di norme interne o convenzionali che potessero favorire la doppia esenzione. La seconda

59 OECD/G20, Inclusive Framework on BEPS, *Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*, 2019, in www.oecd.org.

60 Commissione europea, *Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva*, 2012, in www.ec.europa.eu

raccomandazione, C-8805 (2012)⁶¹, mirava a identificare i Paesi terzi che non ottemperavano alle norme di *buona governance fiscale*, suggerendo agli Stati membri di rivedere i rapporti con tali Paesi. Sempre nel 2012, la Commissione ha emanato una Comunicazione, la COM 722⁶², per definire il suo piano d'azione contro la frode e l'evasione fiscale. La stessa si impegna a prendere misure adeguate per evitare che le direttive possano essere interpretate e utilizzate per pianificazioni aggressive e a collaborare con l'OCSE per porre rimedio alla complessità della tassazione del commercio elettronico.⁶³ A partire dal 2015, con la COM 302⁶⁴, è stato avviato un processo di elaborazione di una nuova impostazione, mutuato dall'Action 1 del progetto BEPS, che realizzasse una tassazione equa ed efficiente, stabilendo il legame tra l'imposizione fiscale e il luogo in cui si svolge l'attività economica riferita ai ricavi provenienti dalla fornitura di servizi digitali.⁶⁵

La Commissione europea nella sua proposta di direttiva, tende a costruire una base imponibile comune e consolidata delle imprese europee attraverso due direttive: la COM 683 (2016), sulla base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (c.d. CCCTB), e la COM 685 (2016), sulla base imponibile comune per l'imposta sulle società (c.d.

61 Commissione europea, *Raccomandazione della commissione concernente misure destinate a incoraggiare i paesi terzi ad applicare norme minime di buona governance in materia fiscale*, 2012, in www.ec.europa.eu

62 Commissione europea, *Piano d'azione per rafforzare la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale*, 2012, in www.ec.europa.eu

63 GALLO, *Fisco ed economia digitale*, cit. 559 ss.

64 Commissione europea, *Un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea: i cinque settori principali di intervento*, 2015, in www.eu.europa.eu

65 Comunicazione della commissione al parlamento europeo e al consiglio (COM 302), *Un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea: i cinque settori principali di intervento*, cit.

CCTB).⁶⁶ Entrambe hanno l'obiettivo di fornire alle imprese un insieme unico di norme in materia di imposte sulle società per operare in tutto il mercato interno, facilitando l'attività transfrontaliera e promuovendo scambi e investimenti.

5.1 Le caratteristiche della proposta di direttive sulla base imponibile consolidata

La CCCTB si colloca all'interno di un contesto in cui l'Europa mira a promuovere la crescita sostenibile e gli investimenti all'interno del mercato e rappresenta uno strumento efficace per attribuire il reddito dove è creato il valore, mediante una formula basata su tre fattori, attività, lavoro e fatturato, a cui è assegnata la medesima ponderazione. Tali fattori e ponderazioni devono garantire che i profitti siano tassati dove sono effettivamente realizzati. La CCCTB comprende anche norme per realizzare alcune azioni chiave dell'iniziativa BEPS.

La CCTB segue la strada e gli obiettivi posti in sede europea dalla CCCTB e rispetta i principi di proporzionalità e sussidiarietà sanciti a livello europeo. Si differenzia, però, in quanto alla portata: la direttiva è obbligatoria per le imprese che appartengono a gruppi che superano determinate dimensioni. Il criterio di fissazione di una soglia per le dimensioni si riferisce ai ricavi consolidati complessivi di un gruppo che redige bilanci consolidati.

Successivamente, nel 2018, il Parlamento europeo ha approvato le proposte di direttive apportando delle modifiche. Sono stati delineati gli indicatori che consentono di individuare le circostanze in cui si può qualificare una 'presenza digitale significativa' all'interno di

66 Documentazione parlamentare rinvenibile al sito <https://temi.camera.it/leg18/post/web-tax-ed-economia-digitale.html>.

uno Stato membro che va ad integrare l'articolo 5 della stessa.⁶⁷ È stato previsto che, se un contribuente residente in una giurisdizione offre una piattaforma digitale o un motore di ricerca o servizi pubblicitari su un sito web, si considera che lo stesso, abbia una stabile organizzazione digitale in uno Stato membro diverso dalla giurisdizione in cui è residente ai fini fiscali, qualora l'importo totale dei ricavi superi i 5 milioni di euro annui e sia soddisfatta almeno una condizione: 1. mille utenti individuali registrati mensilmente si sono collegati alla piattaforma digitale o l'hanno visitata e sono domiciliati in uno Stato membro diverso da quello in cui il contribuente ha la residenza fiscale; 2. Sono stati conclusi almeno mille contratti digitali al mese con consumatori domiciliati in uno Stato diverso da quello in cui si ha la residenza; 3. Il volume dei contenuti digitali raccolti dal contribuente in un esercizio supera il 10% dei contenuti digitali memorizzati.⁶⁸

5.2 Le Direttive UE sulla tassazione dell'economia digitale

In mancanza di concreti progressi a livello internazionale, in sede OCSE, l'impegno dell'UE per la digital economy è confluito, nel 2018, in un nuovo pacchetto di proposte composto dalla Direttiva COM 147 e COM 148. Entrambe sono volte a stabilire norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa e in linea con la finalità di proteggere l'integrità del mercato unico e garantirne il corretto funzionamento, e di garantire la sostenibilità delle finanze pubbliche all'interno dell'Unione Europea e l'equità sociale. L'obiettivo di tale pacchetto è quello di individuare *come tassare, dove tassare* inteso come

67 DELLA ROVERE e VIOLA, *Prospettive della digital economy in ambito internazionale, europeo e nazionale*, in *Il Fisco*, 2019, 947 ss.

68 Nuovo art.5, par.2-bis della COM(2016) 685.

il luogo dove l'impresa offre i servizi digitali e *cosa tassare* cioè beni e servizi immateriali.

La proposta di direttiva COM(2018) 147⁶⁹ per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa prevede l'integrazione del concetto di presenza digitale significativa per individuare un nesso imponibile in una giurisdizione. È intesa come un'opzione a lungo termine per introdurre una soluzione a regime ai problemi della fiscalità internazionale.⁷⁰ Riguarda società soggette a imposte costituite o stabilite nell'UE, a prescindere dallo Stato di residenza ai fini dell'imposta sulle società, nonché le imprese costituite o stabilite in una giurisdizione terza che non abbiano concluso una convenzione in materia di doppia imposizione con lo Stato membro in cui è identificata una presenza digitale significativa del contribuente.⁷¹ La norma, all'articolo 3, identifica il servizio digitale quale servizio fornito attraverso internet o una rete elettronica, la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata e richiede un intervento umano minimo. Il concetto di *presenza digitale significativa* è finalizzato a stabilire un nesso imponibile in una giurisdizione. Pertanto, dovrebbe essere considerato un'integrazione al concetto di stabile organizzazione tradizionalmente inteso. Si ritiene esistente se l'attività svolta attraverso di essa consiste interamente o in parte nella fornitura di servizi digitali tramite un'interfaccia digitale. Tale criterio si aggiunge a qualsiasi altro criterio che sia volto a determinare l'esistenza di una stabile organizzazione in uno Stato Membro con riguardo alla

fornitura di servizi digitali.⁷² Esiste una presenza digitale significativa in uno Stato membro se sono soddisfatti uno o più criteri: se i ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali a utenti in una giurisdizione superano i 7 milioni di euro in un periodo d'imposta; se il numero di utenti di un servizio digitale in uno Stato membro supera i 100 mila in un periodo d'imposta o se il numero di contratti commerciali per servizi digitali supera i 3 mila. Il collegamento con lo Stato è determinato con riferimento all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo utilizzato dall'utente per accedere all'interfaccia.⁷³ Le norme dovrebbero, inoltre, garantire un trattamento compatibile nei vari Stati Membri pertanto è essenziale che, ogni soglia sia fissata a un livello sufficientemente elevato da escludere i casi di scarso rilievo. Per servizi digitali, al contrario della proposta di Direttiva COM 148, si intendono, all'articolo 3: *a)* la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti; *b)* i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web; *c)* i servizi automaticamente generati da un computer attraverso internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario; *d)* la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito internet che operi come mercato online, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato; *e)* le offerte forfettarie di servizi internet nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato.⁷⁴

La proposta di Direttiva COM(2018) 148⁷⁵

72 Art. 4, par.2-3, COM (2018) 147.

73 Art.4, par.3-6, COM(2018) 147.

74 Art. 3, par.5 COM(2018) 147.

75 Commissione europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitale applicabile ai ricavi derivanti dal-*

69 Commissione europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, 2018, in www.eu.europa.eu

70 VALENTE, *Tassazione delle imprese digitali: aspetti critici e prospettive future*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2019, 9 ss.

71 Art.2, COM(2018) 147.

si qualifica come una soluzione di breve termine, a carattere temporaneo, fino al raggiungimento di una soluzione globale sulla *presenza digitale significativa* come nesso per la tassazione delle imprese multinazionali digitali, prive di una sede fissa nel mercato di vendita e nel luogo in cui si trovano le piattaforme digitali.⁷⁶ Tale proposta, introduce un sistema comune d'Imposta sui Servizi Digitali (*Digital Service Tax - ISD*) in grado di proteggere l'integrità del mercato unico delle basi imponibili e contrastare la pianificazione fiscale aggressiva. Riguarda solo quelle imprese digitali in cui la partecipazione degli utenti è ritenuta di intensità tale da creare valore per l'impresa e quindi, giustificare la creazione di un nuovo nesso e di un legame che permetta il prelievo nel Paese in cui vengono prodotti i ricavi. L'ISD risulta, pertanto, applicabile rispetto ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali da parte di soggetti passivi, cioè soggetti che, in riferimento ad un periodo d'imposta, soddisfino due requisiti:

- l'importo totale dei ricavi a livello mondiale dichiarati per l'esercizio finanziario pertinente supera i 750 milioni di euro;
- l'importo totale dei ricavi imponibili ottenuti nell'Unione Europea durante l'esercizio finanziario pertinente supera i 50 milioni⁷⁷ di euro.⁷⁸

I ricavi imponibili considerati, sono esclusivamente di tre tipologie ed evidenziati all'articolo 3 della proposta:

la fornitura di taluni servizi digitali, 2018, in www.eu.europa.eu

76 STEVANATO, *Dalla proposta di direttiva europea sulla Digital Services Tax all'imposta italiana sui servizi digitali*, in AA.VV. *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit. 118 ss.

77 Nella risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 2018 sulla proposta di Direttiva COM (2018) 148, l'importo è stato ridotto a 40 milioni di euro.

78 Art. 4, par.1 COM(2018) 148.

a) La collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia; b) La messa a disposizione degli utenti di un'interfaccia digitale multilaterale che permette loro di trovare altri utenti e di interagire con essi e che può agevolare le cessioni di beni o prestazioni di servizi tra utenti; c) La trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività degli utenti sulle interfacce digitali.⁷⁹ In tal modo, si vuole circoscrivere l'applicazione dell'ISD alle sole imprese il cui coinvolgimento degli utenti è di entità tale da rendere la situazione non paragonabile a quella che tradizionalmente connota il coinvolgimento dei clienti. È quindi, necessario un ruolo attivo degli utenti per rendere il rapporto tra luogo della tassazione e luogo di creazione del valore particolarmente significativo. I ricavi, poi, si intendono ottenuti in uno Stato membro nel periodo d'imposta, se gli utenti che utilizzano il servizio si trovano in quello Stato, in quel periodo. La presenza nello Stato membro è ravvisata quando il servizio figura sul dispositivo dell'utente nel momento in cui è utilizzato in tale Stato nel periodo d'imposta.⁸⁰ Quindi la localizzazione dei ricavi imponibili dipende dal luogo in cui si trovano gli utenti nel momento in cui utilizzano il dispositivo. Lo Stato membro in cui è utilizzato il dispositivo dell'utente è determinato con riferimento all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo. L'ISD è esigibile nello Stato per la parte di redditi ivi ottenuti dal soggetto passivo ed è pari al 3%⁸¹ senza alcuna considerazione per i costi sostenuti in relazione alla produzione di quei ricavi. Si tratta di un'imposta temporanea che gli Stati membri dovrebbero introdurre e applicare alle attività digitali in attesa che venga attuata una soluzione a lungo termine, concordata in primis in sede OCSE, ma si può dubitare che un'imposta

79 Art. 3, par.1 COM(2018) 148.

80 Art. 5, par.1 COM(2018) 148.

81 Art. 8, COM(2018) 148.

di questo tipo, una volta attivata completamente e che avrà iniziato a generare gettito significativo per i singoli Stati, verrà abbandonata.⁸²

6. Le forme di tassazione dell'economia digitale: profili comparatistici

Gli Stati europei si sono allineati alla proposta UE, introducendo nei propri sistemi fiscali norme temporanee di tassazione delle imprese digitali. Primo fra tutti ad approvare una tassazione specifica sui ricavi delle multinazionali, nel 2019 è stato il governo francese, sostituendo così il prelievo para-patrimoniale⁸³ sulle forme di raccolta dei dati degli utenti con una tassa⁸⁴ volta a colpire i ricavi conseguiti

82 STEVANATO, *Dalla proposta di direttiva europea sulla Digital Services Tax all'imposta italiana sui servizi digitali*, in AA.VV. *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit. 118 ss

83 Il Governo francese aveva commissionato al consigliere di Stato, Pierre Collin e all'ispettore delle finanze Nicolas Colin, il compito di implementare un tributo, volto a colpire le multinazionali operanti nel web. Nel loro rapporto definito "*Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*", presentato alla commissione Finanze del Senato di Parigi e pubblicato il 18 gennaio 2013, i due fiscalisti descrivono come la crescita dell'economia digitale è strettamente legata all'uso dei dati personali degli utenti ed evidenziano la necessità di individuare nuove regole e principi fiscali. Per questo, il Governo francese non ha fissato criteri di tassazione basati sulla stabile organizzazione, anche virtuale, o sul carattere elusivo della fattispecie, ma ha preferito portare avanti una proposta di prelievo para-patrimoniale. Tale tipologia di tributo è applicato solo a chi raccoglie dati da un gran numero di utenti localizzati in Francia e solo per quelle informazioni che consistono in un lavoro gratuito dell'utente nei confronti dell'impresa, sotto forma di tariffa unitaria per ciascun utente. Ministère de l'économie et des finances, *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, 2013 in www.economie.gouv.fr.

84 Nel 2019 è stato presentato il disegno di legge, entrato in vigore il 1° gennaio 2020 che istituisce una *taxe sur les services numériques* offerti agli utenti francesi, diretta a colpire le OTT MNE del web che hanno un giro d'affari mondiale di almeno 750 milioni di euro e 25 milioni di euro prodotti nel mercato francese, a prescindere dalla loro nazionalità. L'aliquota 'secca' del 3% interessa i settori della pubblicità online, della vendita dei dati degli utenti per scopi pubblicitari e dell'intermediazione tramite piattaforme online. Pre-

dalle multinazionali.

A seguire, si sono aggiunte le iniziative dell'Austria⁸⁵, Spagna⁸⁶ e Regno Unito⁸⁷

sidente della Repubblica francese, *Loi n.759-2019*, in www.senat.fr

85 A partire dal 22 ottobre 2019 con la promulgazione della legge federale sull'emendamento fiscale 2020 (c.d. Digital Tax Act – DiStG 2020) è stata tassata, con un'aliquota pari al 5%, la pubblicità online. Si considerano servizi di pubblicità online quelli forniti su un'interfaccia digitale sottoforma di banner, pubblicità su motori di ricerca e servizi pubblicitari a questi comparabili. Il soggetto passivo di tale imposta è rappresentato da tutte quelle società che hanno un fatturato mondiale di almeno 750 milioni di euro e vendite nel territorio dello Stato per almeno 25 milioni di euro derivanti dall'attuazione di pubblicità online e se si tratta di gruppi di società si fa riferimento al bilancio del gruppo. Federal Ministry Republic of Austria, *Digital Tax Act*, in www.bmf.gv.at

86 A partire dal 2018, in attuazione alla direttiva europea anti-abuso, il Consiglio dei Ministri spagnolo ha avviato modifiche alle norme sull'imposta sul reddito delle società spagnole e la creazione di una tassa sulle transazioni finanziarie e sui servizi digitali confluite nella legge finanziaria per il 2019. La digital service tax spagnola, pari al 3%, si applica alle imprese che operano nel web. In linea con quanto disposto in sede europea dalla CCCTB e CCTB, ad essere coinvolte saranno le società che hanno un fatturato mondiale di almeno 750 milioni di euro di cui 3 milioni percepiti in Spagna. Le somme raccolte serviranno al Governo spagnolo per finanziare il sistema pensionistico e di previdenza del Paese e le iniziative resteranno in vigore, così come in altri Paesi fino a quando non sarà varata una soluzione condivisa a livello dell'OCSE. PIASENTE, *Reazioni internazionali e nazionali in tema di web e digital tax*, in AA.VV. *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit., 35.

87 Nel 2015, il Paese ha introdotto una tassa, c.d. *Diverted Profits Tax (DPT)*, in vigore dal 1° aprile dello stesso anno, destinata a colpire quelle imprese che svolgono attività digitali e che fanno migrare i propri profitti in Paesi a bassa imposizione per sfuggire alla corretta tassazione, cercando di contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile. WESTBERG, *Digital presence – does it exist?*, in AA.VV. *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. del Federico e C. Ricci, Roma, 2015, 17. La DPT denominata 'Google Tax' si applica alle grandi imprese di tutti i settori, ed è fondata sulla presunzione che l'attività svolta sul territorio dello Stato generi di per sé profitti tassabili, i quali vengono colpiti con un'aliquota del 25%, lasciando al contribuente l'onere di dimostrare l'eventuale abuso dell'Amministrazione. A partire dal 2018, con l'approvazione della legge di bilancio, è stata annunciata la volontà, da parte del Governo britannico, di proseguire la via unilaterale di tassazione delle multinazionali avviata con la DPT, poiché è stato registrato un forte incremento delle entrate, attraverso l'istituzione di una tassa sui servizi digitali che

che, in linea con le direttive europee, hanno introdotto forme di tassazione dei ricavi delle multinazionali in ambito digitale con aliquote che vanno dal 2% al 5%.

Fuori dai confini europei si colloca l'iniziativa dell'Israele⁸⁸, il quale ha ampliato il concetto di stabile organizzazione per ricomprendere società non residenti aventi una presenza digitale significativa⁸⁹. Singolare è la soluzione adottata dall'India con l'equalization levy⁹⁰. Si tratta di una ritenuta alla fonte, pari al 6%, da applicare ai pagamenti effettuati da soggetti passivi residenti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi da parte di imprese non residenti. Importante è il ruolo degli Stati Uniti, poiché le multinazionali hanno lì la loro

sede. L'attenzione si è spostata da una completa detassazione sancita a partire dal 1998 dall'Internet Tax Freedom Act⁹¹ ad una tassazione territoriale, compresa nel *Tax Cuts and Jobs Act (TCJA)*⁹², elaborato durante la campagna elettorale del 2015 di Donald Trump, per favorire il rimpatrio dei capitali delle multinazionali la cui casa madre è residente in America. Si passa da una tassazione di tipo "worldwide" ad una di tipo territoriale, cioè una tassazione reale del reddito, modificando integralmente il sistema fiscale americano, le disposizioni di diritto internazionale tributario statunitense e di riflesso coinvolgendo tutti i Paesi mondiali.

entrerà in vigore nel corso del 2020. La nuova *Digital Tax* colpirà le grandi imprese multinazionali con entrate derivanti dalla fornitura di servizi su piattaforme digitali, motori di ricerca e e-commerce agli utenti del Regno Unito per un ammontare pari al 2% del valore percepito. In particolare, la tassa sarà dovuta da quelle società che forniscono servizi agli utenti del Regno Unito e che da questi ricavano oltre 25 milioni di sterline per il periodo d'imposta, nonché 500 milioni per i servizi offerti in tutto il mondo. HM Revenue e Customs, *Digital Services tax – Policy paper*, 2020, in www.gov.uk.

88 Le autorità israeliane sono intervenute con la circolare n.4 del 2016, assoggettando a tassazione le società straniere che forniscono servizi attraverso internet. In tal senso v. PADOVANI, *Web tax: quadro del dibattito internazionale e possibili scenari*, in *Corr. Trib.*, 2014, 4, 261.

89 La "significativa presenza digitale" viene accertata sulla base di criteri quali: il numero di contratti significativi per servizi digitali stipulati con soggetti residenti in Israele, l'esistenza di siti web adattati per essere utilizzati da clienti israeliani, utilizzo di prodotti e servizi digitali da parte di clienti israeliani, e volume di ricavi strettamente correlati alle attività svolte dagli utenti che si trovano in Israele. DEL FEDERICO, RICCI, GIORGI, *La tassazione dei servizi di pubblicità online (c.d. Google Tax)*, in AA.VV. *Le nuove forme di tassazione della Digital Economy*, cit. 58.

90 L'equalization levy (c.d. EL), introdotta nel 2016 dal *Finance Act* al *Capitolo VIII*, aveva ed ha l'obiettivo di tassare le transazioni digitali, cioè le entrate provenienti da società di e-commerce straniere. In tal modo si vuole eliminare discriminazioni nel trattamento fiscale di imprese residenti e non residenti a prescindere dal tipo di attività svolta. Income Tax Department, *The finance Bill - Equalization Levy*, in www.incometaxindia.gov.in

6.1 La soluzione italiana

Particolarmente tortuoso è stato l'intervento dell'Italia nel disciplinare l'economia digitale.

Una prima forma di tassazione delle imprese digitali era stata prevista da un emendamento alla legge di stabilità 2014⁹³, ma l'entrata in vigore della misura, inizialmente prevista per il 1° gennaio 2014, poi rinviata al 1° luglio 2014 non è mai avvenuta in quanto la norma è stata abrogata⁹⁴. La ratio era quella di contrastare l'evasione fiscale delle transazioni online, dirette e indirette, dovuta alla difficile individuazione della territorialità del venditore, del luogo di utilizzo o fruizione del servizio.⁹⁵ Tale proposta rispondeva all'esigenza di non consentire che società estere non pagassero le tasse nei Paesi dove operavano ma in quelli dove è situata la sede legale che hanno un'imposizione

91 L'accordo è stato emanato per la prima volta il 1° ottobre 1998, dopo circa un anno dalla sua approvazione.

92 IRS, *Tax Cuts and Jobs Act*, in www.irs.gov.

93 Legge 27 dicembre 2013, n. 147

94 Dall'art. 1, c.1, DL 30 dicembre 2013, n. 151.

95 Proposta di legge n.1662 del 4 ottobre 2013.

fiscale molto più bassa. Il provvedimento poneva dubbi di legittimità costituzionale e di compatibilità comunitaria, poiché era mancata una fase preliminare di studio e di coordinamento con le proposte europee. In particolare, la proposta prevedeva l'obbligo per i soggetti passivi, di poter acquistare servizi online e spazi pubblicitari dei link sponsorizzati solo da soggetti in possesso di partita IVA italiana.⁹⁶ Ma la legge sull'IVA italiana e lo stesso sistema fiscale, non avevano una precisa definizione di pubblicità online, pertanto per capire quali servizi avrebbero dovuto essere coperti dalla disposizione italiana bisognava procedere attraverso l'interpretazione e partire prima dalle caratteristiche della pubblicità tradizionale. L'art.2 avrebbe costretto, quindi, qualsiasi azienda che vendesse in particolare servizi pubblicitari attraverso il web, visibili in Italia, ad ottenere una posizione IVA italiana, anche se le loro attività fossero svolte al di fuori del territorio italiano. L'interpretazione e applicazione letterale di questa norma di legge avrebbe creato risultati paradossali, dal momento che un numero indefinito di società internazionali, la cui pubblicità è visualizzabile in Italia, avrebbe dovuto presentare una partita IVA italiana per conformarsi. Anche se la proposta non è stata articolata come un'imposizione dell'apertura della partita IVA a carico di soggetti passivi di imposizione in altri Paesi, appariva in contrasto con norme comunitarie e principi costituzionali.⁹⁷ Sotto un primo profilo, la proposta era in contrasto con le libertà fondamentali sancite dal Trattato Ue e con i principi comunitari di non discriminazione⁹⁸, di

iniziativa economica privata⁹⁹ e libera concorrenza¹⁰⁰.

Una successiva soluzione per la tassazione delle imprese digitali era contenuta nel decreto legge n.50 del 24 aprile 2017, successivamente convertito nella legge n.96 del 2017¹⁰¹, all'art. 1-bis, rubricato "Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata". Tale legge introduceva una procedura volta a verificare l'esistenza, o a regolarizzarla, su base volontaria, di stabili organizzazioni presenti nel territorio dello Stato. La disposizione contenuta nel decreto, definita impropriamente¹⁰² Web Tax, non prevedeva l'introduzione e l'applicazione di una nuova imposta, ma operava a livello accertativo tra tutti i gruppi multinazionali non residenti, operanti in tutti i settori, per la definizione dei debiti tributari dell'eventuale stabile organizzazione presente nel territorio.¹⁰³ Qualora fosse

n.106 del 1983, 1984, ECR 4209. Par. 28.), si intende un diverso trattamento non giustificato da una concreta diversità dei soggetti destinatari. Nel caso in esame, la proposta di legge "discriminava" le imprese non residenti, poiché soggette a disposizioni più gravose, quale l'obbligo di avere una partita IVA.

99 L'art.41 della Costituzione, sancisce la libertà di iniziativa economica privata lasciando libertà alle imprese decidere cosa, come, quanto e dove produrre. Affinché tale principio sia rispettato è necessaria l'esistenza di un mercato senza barriere all'ingresso.

100 L'art.117 Cost, tutela la libera concorrenza tra attività economiche. La norma proposta invece, non solo limitava i consumatori ad acquistare servizi di pubblicità online da soli soggetti con partita iva italiana, ma restringeva anche l'accesso al mercato italiano ai soli operatori iva. DEL FEDERICO, RICCI, GIORGI, *La tassazione dei servizi di pubblicità online (c.d. Google Tax)*, in AA.VV. *Le nuove forme di tassazione della digital economy*, cit., 57.

101 Parlamento italiano, *Legge recante 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*, 2017, in www.gazzettaufficiale.it.

102 Per due ordini di problemi: non si è in presenza di un tributo speciale per gli operatori web; e, in più, questa procedura amministrativa non è nemmeno dedicata esclusivamente alle multinazionali del settore, essendo invece di generale accessibilità rispetto a tutti i gruppi multinazionali. AVOLIO e IMPERATO, *Effetti premiali per la nuova voluntary della stabile organizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2017, 29, 2269.

103 CARINCI, *La fiscalità dell'economia digi-*

96 Art. 1, Proposta di legge n.1662 del 4 ottobre 2013, art. 1, c.33, l. n.147/2013.

97 DEL FEDERICO, RICCI, GIORGI, *La tassazione dei servizi di pubblicità online (c.d. Google Tax)*, in AA.VV. *Le nuove forme di tassazione della digital economy*, cit., 55.

98 Per discriminazione, nell'interpretazione della Corte di Giustizia Ue (CGUE, *Sermide S.p.A. contro Cassa Conguaglio Zuccheri and Others*, Causa

stata constatata la sussistenza di una stabile organizzazione, per il periodo d'imposta per il quale era scaduto il termine di presentazione delle dichiarazioni, il contribuente era invitato dall'Agenzia a stabilire, in contraddittorio, i debiti tributari della stabile organizzazione.¹⁰⁴ Dalla norma si evince che l'obiettivo primario era quello di far emergere un'eventuale "stabile organizzazione occulta"¹⁰⁵ dell'impresa non residente, obiettivo che si pone in contrasto con l'economia digitale, considerata l'inadeguatezza del concetto tradizionale di stabile organizzazione nel ravvisarlo alle imprese che operano nel web, poiché essendo dematerializzate non integrano le caratteristiche necessarie affinché possa configurarsi l'esistenza di una stabile organizzazione.¹⁰⁶ Si è cercato di risolvere tale problema con un emendamento intitolato "Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale"¹⁰⁷ che introduceva strumenti ad hoc per verificare i presupposti dell'esistenza di una stabile organizzazione dell'impresa

tale: dalla web tax alla (auspicabile) presa d'atto di nuovi valori da tassare, in *Il fisco*, 2019, 47-48, 4509.

104 Art. 1-bis, c.5, l.96/2017. ATTARDI, *Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata nel panorama dei modelli attuativi*, in *il fisco*, 2017, 43.

105 Il primario fondamento del concetto è rinvenibile nella giurisprudenza della Corte di Cassazione nel caso Philip Morris. La Suprema Corte ha evidenziato la possibilità che alcune società italiane, appartenenti a gruppi multinazionali, assumano il ruolo di "stabile organizzazione plurima" e "perseguano una strategia unitaria". VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2012, 267.

106 RICCI, *La Web Tax europea e le recenti iniziative nazionali*, in AA.VV. *Le nuove forme di tassazione della digital economy*, a cura di L. del Federico e C. Ricci, Roma, 2018, 45.

107 L'emendamento, presentato dall'On. Massimo Mucchetti, è il frutto di un lavoro di studio iniziato nel 2016 con il DDL S. 2526 presentato il 14 settembre 2016, intitolato "Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale", noto come "DDL Mucchetti", che prevedeva una ritenuta alla fonte del 26% sugli importi corrisposti a operatori non residenti, una ritenuta del 30% per i compensi pagati a soggetti esteri per acquisto di licenze software e l'introduzione del concetto di stabile organizzazione occulta nell'ordinamento.

non residente. In particolare è stato modificato¹⁰⁸ l'articolo 162 del T.U.I.R. introducendo nuovi criteri in base ai quali stabilire se sussiste una stabile organizzazione. Sono stati ricompresi: i luoghi relativi "alla ricerca e sfruttamento di risorse di qualsivoglia genere", eliminando quindi il riferimento ai luoghi di estrazione di risorse naturali; le entità caratterizzate da "una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non farne risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso"¹⁰⁹, introducendo così, la nozione di "stabile organizzazione virtuale".¹¹⁰ La stabile organizzazione virtuale sussisterebbe in presenza di presupposti quali: la localizzazione in Italia di un server a condizione che l'attività svolta tramite lo stesso fosse significativa ed essenziale per l'impresa. Inoltre, una stabile organizzazione in Italia avrebbe dovuto considerarsi in ogni caso sussistente, a prescindere dall'integrazione dei requisiti propri della stabile organizzazione virtuale, qualora si fosse realizzata una presenza continuativa di attività on line riconducibili all'impresa non residente, che si fosse protratta per un periodo non inferiore a sei mesi e sia tale da generare flussi di pagamento non inferiori a 5 milioni di Euro. In tal modo, si induceva il soggetto non residente a dichiarare spontaneamente l'esistenza di una stabile organizzazione italiana, posto che la ritenuta sui ricavi lordi non sarebbe stata effettuata qualora questi avessero avuto, in Italia, una stabile organizzazione.

Il quadro della tassazione nazionale delle imprese digitali, si arricchisce poi con l'emendamento n. 88.0.1 del 2017 al

108 Le modifiche sono state introdotte con la legge 205 del 2017 al comma 1010.

109 Art. 162, c.2, lett. f) e f-bis), TUIR.

110 *Bollettino delle Giunte e delle Commissioni Parlamentari Bilancio, tesoro e programmazione: Comunicato*, 2017, in www.documenti.camera.it. DELLA ROVERE e PECORARI, *Stabile organizzazione: profili di novità in ambito OCSE e nazionale*, cit., 26.

Disegno di legge di Bilancio 2018¹¹¹ e successivamente, con la legge di bilancio per il 2019¹¹². La norma prevedeva l'introduzione, a partire dal 1° gennaio 2019, di una nuova imposta sui servizi digitali avente caratteri simili ad una vera e propria Web Tax, da applicare, con aliquota pari al 6%, sui corrispettivi relativi alle prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, da parte di soggetti non residenti a clienti residenti in Italia. L'imposta doveva essere applicata a prestazioni rese nei confronti di stabili organizzazioni di soggetti non residenti nel territorio dello Stato ma anche di soggetti residenti che svolgevano la funzione di sostituti d'imposta e doveva essere trattenuta dagli intermediari finanziari.¹¹³ L'imposta comunque non trovava applicazione nei confronti di imprese agricole, soggetti che avevano aderito al regime forfettario per i contribuenti minimi e chi avesse aderito alle agevolazioni per l'imprenditoria giovanile, poiché mirava a intercettare un elevato volume di ricavi.¹¹⁴ Così formulata avrebbe trovato applicazione solo alle transazioni B2B. Inoltre, si applicava solo alle web company e non indiscriminatamente a tutti i soggetti non residenti. È evidente che, una misura così impostata non sarebbe stata risolutiva e presentava innegabili limiti, primo fra tutti il fatto che avrebbe lasciato fuori una grande fetta di ricavi, quelli derivanti dalle transazioni verso i privati consumatori e correndo il rischio di introdurre discriminazioni tra imprese residenti e

non residenti.¹¹⁵ Proprio a causa di tali limiti, non è mai stato emanato il relativo decreto attuativo e quindi l'imposta non è mai entrata in vigore.

Ultimo passo per disciplinare la digital economy, è stato compiuto con la legge di bilancio per il 2019 prima e, per il 2020 poi. È stata introdotta un'imposta su talune transazioni digitali (ISD)¹¹⁶ allineata alla proposta COM(2018) 148 della Commissione sulla digital service tax, differenziandosi, però, in certi aspetti.¹¹⁷ Secondo la disposizione del 2019, l'ambito di applicazione soggettivo comprende, come per l'ISD Europea, i soggetti esercenti attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare, realizzano congiuntamente: a) un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a 750.000.000 di euro; b) un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali realizzati nel territorio dello Stato non inferiore a 5.500.000 di euro.¹¹⁸ A differenza della Direttiva, però, la disciplina italiana non delimita il perimetro del gruppo e prevede una soglia solo per i ricavi realizzati nel territorio italiano, per limitare l'applicazione dell'imposta ai soli casi in cui vi sia un'impronta digitale significativa.¹¹⁹ Tuttavia, il legislatore italiano non si preoccupa di sottolineare il ruolo dell'utente per delimitare il campo applicativo a quelle prestazioni in cui il coinvolgimento dell'utente stesso rappresenta una "creazione di valore", ma specifica solo le attività che ritiene suscettibili di

111 Legge n.205 del 2017, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020*, in www.gazzettaufficiale.it

112 Legge n.145 del 2018, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021*, in www.gazzettaufficiale.it

113 RICCI, *La web Tax europea e le recenti iniziative nazionali*, in AA.VV. *Le nuove forme di tassazione della digital economy*, cit., 49.

114 DELLA VALLE, *La web tax italiana e la proposta di direttiva sull'imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito?*, in *Il fisco*, 2018, 16, 1507.

115 RICCI, *La web Tax europea e le recenti iniziative nazionali*, in AA.VV. *Le nuove forme di tassazione della digital economy*, cit., 50.

116 Art.1, c.35, l.145/2018.

117 STEVANATO, *Dalla Proposta di Direttiva europea sulla digital service tax all'imposta italiana sui servizi digitali*, in AA.VV. *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit., 129. DI TANNO, *L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE*, in *Il fisco*, 2019, 4, 327.

118 Art.1, c.36, l.145/2018.

119 CONFINDUSTRIA, *Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia*, in *Nota di aggiornamento*, 2019, 48.

creare ricchezza imponibile.¹²⁰ L'imposta dovuta si ottiene applicando l'aliquota del 3%¹²¹ ai ricavi imponibili, ed è dovuta indipendentemente dalla residenza del fornitore dei servizi. Qualora, però, si trattasse di soggetti non residenti, privi di numero identificativo IVA, questi sono tenuti a farsi assegnare tale identificativo se integrano il presupposto del tributo. A differenza della proposta della Commissione, la norma italiana del 2019 non prevede eccezioni, quindi tutti i servizi che rientrano nelle definizioni di servizi tassabili sono assoggettati a imposta.¹²² La disposizione contenuta nella Legge di Bilancio per il 2019 si pone in linea con gli sviluppi che si sono registrati a livello OCSE e europeo in materia di tassazione dell'economia digitale, ma per le disposizioni attuative e modalità applicative dell'imposta era necessario un decreto del MEF da emanare entro quattro mesi dalla data di entrata in vigore della legge e di una serie di provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate in cui dovevano essere delineate le modalità attuative dell'ISD.¹²³ Anche in tal caso, la disposizione è rimasta inattuata poiché il decreto attuativo del MEF non è stato emanato entro maggio 2019.¹²⁴

120 DEL FEDERICO e RICCI, *La proposta OECD dell'Equalisation Levy e la soluzione italiana*, in AA.VV. *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit., 72.

121 L'aliquota è stata stabilita tenendo conto dell'effetto economico che l'imposta avrebbe avuto in termini di incidenza sull'utile netto del prestatore dei servizi digitali. Infatti, tale valore risulta allineato all'aliquota media dell'imposta sul reddito delle società applicata dagli Stati membri dell'Ue che è pari a circa il 21%. ARGINELLI, *La compatibilità dell'imposta sui servizi digitali con le convenzioni per evitare le doppie imposizioni concluse dall'Italia*, in AA.VV. *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit., 90.

122 PIASENTE, *Reazioni internazionali e nazionali in tema di web e digital tax*, in AA.VV. *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit., 29.

123 DELLA ROVERE e VIOLA, *Prospettive della digital economy in ambito internazionale, europeo e nazionale*, cit., 953.

124 DEL FEDERICO e RICCI, *La proposta OECD dell'Equalisation Levy e la soluzione italiana*, in AA.VV. *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit., 71.

In ultimo, la legge di Bilancio per il 2020¹²⁵ rilancia l'ISD in una nuova formulazione in quanto risulta svincolata dal decreto attuativo da parte del MEF, e definisce gli aspetti più tecnici che apparivano lacunosi, al fine di garantirne l'applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2020.¹²⁶ Infatti, è stato delimitato il campo applicativo dell'imposta, è stato variato il profilo territoriale, prevedendo che il dispositivo si considera localizzato nel territorio dello Stato con riferimento principalmente all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso o ad altro sistema di geolocalizzazione, nel rispetto delle regole relative al trattamento dei dati personali. I ricavi tassabili sono dati dal prodotto della totalità dei ricavi derivanti dai servizi digitali ovunque realizzati per la percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello Stato. Non vi è dubbio, in ogni caso, che i problemi legati alla territorialità dell'imposta sui servizi digitali siano uno dei punti più critici del nuovo tributo, che potrebbero ostacolarne il corretto funzionamento. Il tributo ha carattere dichiarativamente provvisorio¹²⁷ e mira a stimolare il raggiungimento di un accordo strutturale in sede internazionale per la tassazione dell'economia digitale, accordo che, una volta raggiunto, porterà all'abrogazione del tributo italiano.

Si tratta quindi, di soluzioni temporanee da parte dei singoli Stati in attesa di una soluzione globalmente condivisa, anche se resta il timore che tali scelte possano in qualche modo "rallentare" l'adozione di una soluzione definitiva determinando ripercussioni negative in tutto il mercato.

125 Legge n.160 del 2019, *Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022*, in www.gazzettaufficiale.it

126 ARGINELLI, *La compatibilità dell'Imposta sui servizi digitali con le convenzioni per evitare le doppie imposizioni concluse dall'Italia*, in AA.VV. *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit., 87.

127 Art.1, c.678, lett. m, l.160/2019.

Conclusioni

Alla luce dello scenario descritto si evince come sia fondamentale l'intervento internazionale dell'OCSE per trovare una soluzione globalmente condivisa per la tassazione dell'economia digitale ed evitare che ogni Stato attui soluzioni differenti anche in contrasto tra loro, andando a modificare il corretto funzionamento del mercato. Infatti, le Action del progetto BEPS hanno fornito ai Governi strumenti nazionali e internazionali giuridicamente non vincolanti ma che possono essere attuati per garantire che i profitti siano tassati laddove vengano svolte attività economiche produttive di reddito. Allo stesso modo, l'intervento dell'UE, attraverso le Direttive, ha permesso di riscuotere nuove entrate favorendo la stabilità finanziaria del bilancio e, allo stesso tempo, sfruttando i vantaggi di un'imposizione sovranazionale. La soluzione europea, però, ha l'evidente limite di restringere il perimetro di consolidamento ai confini territoriali europei, lasciando fuori proprio quei Paesi che spesso rappresentano il luogo preferito di localizzazione dei redditi da parte dei gruppi multinazionali a motivo del basso livello di imposizione previsto dai rispettivi ordinamenti.

Nonostante lo sforzo da parte dei singoli Paesi europei di definire criteri immediati e di facile applicazione per individuare il reddito da tassare laddove è effettivamente generato, a causa della continua e rapida evoluzione degli strumenti utilizzati per accedere al web, la dematerializzazione dei beni venduti e l'estensione geografica del fenomeno, unico modo per giungere ad una soluzione è quello di attendere una proposta globalmente condivisa che tuteli il corretto funzionamento del mercato.

L'Antiriciclaggio e gli Studi Professionali

di Filomena Salvato

INDICE

Introduzione; Capitolo 1 - Nozioni Generali; Capitolo 2 - I professionisti e la normativa antiriciclaggio; Capitolo 3 - Antiriciclaggio: limiti ai pagamenti con denaro contante; Capitolo 4 - Le nuove regole tecniche e linee guida del CNDCEC; Capitolo 5 - Sanzioni penali e amministrative e i controlli della Guardia di Finanza negli studi professionali; Conclusioni.

INTRODUZIONE

La criminalità si evolve insieme alla società: diminuiscono i delitti legati alla violenza sulle persone e aumentano quelli che colpiscono la ricchezza mediante frodi, operazioni finanziarie poco trasparenti e truffe. Inoltre, per mascherare le proprie attività illegali, i proventi dei delitti vengono ripuliti investendoli in attività perfettamente lecite, in modo tale da far scomparire le tracce dei propri crimini. Proprio su questo aspetto interviene la normativa volta a punire penalmente il riciclaggio e ogni attività volta a "smacchiare" il denaro sporco. Ragion per cui la normativa **antiriciclaggio** si evolve continuamente e investe moltissimi aspetti.

Per far fronte alle condotte di riciclaggio la legge italiana ha introdotto una speciale normativa definita di **antiriciclaggio**. Quindi, sono incaricate al contrasto di questo fenomeno le norme di diritto penale e anche le norme di diritto civile e amministrativo; dunque, non solo sanzioni penali ma anche sanzioni amministrative.

L'art. 22 della legge 25 gennaio 2006

n. 29 (cd. legge comunitaria 2005) ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi al fine di dare organica attuazione alla direttiva 2005/60/CE relativa alla prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo (III direttiva antiriciclaggio).

Rispetto alla precedente disciplina antiriciclaggio, il provvedimento in esame tende ad una più attenta considerazione delle peculiarità delle varie categorie professionali interessate, in attuazione al criterio direttivo contenuto nella lettera h) dell'art. 22 della suddetta legge delega che prescrive di: "adeguare l'applicazione dettagliata delle disposizioni alle peculiarità delle varie professioni e alle differenze in scala e dimensione degli enti e delle persone soggetti alla direttiva"; a calibrare le misure di prevenzione in funzione del diverso grado di "rischio" di riciclaggio conformemente a quanto richiesto dalla lettera g) dell'art. 22 della suddetta legge delega che dispone di: "graduare gli obblighi di adeguata verifica della clientela in funzione del rischio associato al tipo di cliente, rapporto di affari, prodotto o transazione.

Questo oggi il quadro normativo di riferimento:

-Il D. Lgs. 16 novembre 2007

-Il D. Lgs. 22 giugno 2007 n. 109 - (Misure per prevenire, contrastare e reprimere il finanziamento del terrorismo e l'attività dei Paesi che minacciano la pace e la sicurezza internazionale, in attuazione della direttiva 2005/60/CE (Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 26/07/2007, n. 172 - Serie generale - La Direttiva 1° agosto 2006 n. 2006/70/CE emanata dalla Commissione in esecuzione della III direttiva (2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio) con lo scopo di definire il concetto di «persone

politicamente esposte» e di fissare i criteri tecnici per le procedure semplificate di adeguata verifica della clientela e per l'esenzione nel caso di un'attività finanziaria esercitata in modo occasionale o su scala molto limitata;

Artt. 1 e 22 della Legge Delega 25 gennaio 2006 n. 29 - (Legge Comunitaria 2005).

-La Direttiva 26 Ottobre 2005 n. 2005/60/Ce (III Direttiva).

1. Nozioni Generali

Che cos'è il **reato di riciclaggio**?

A prevedere e sanzionare il riciclaggio è l'art. 648-bis del codice penale, che dispone: "Fuori dei casi di concorso nel reato, chiunque sostituisce o trasferisce denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto non colposo; ovvero compie in relazione ad essi altre operazioni, in modo da ostacolare l'identificazione della loro provenienza delittuosa, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 5.000 a euro 25.000.

La pena è aumentata quando il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale.

La pena è diminuita se il denaro, i beni o le altre utilità provengono da delitto per il quale è stabilita la pena della reclusione inferiore nel massimo a cinque anni.

Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648."

Il reato di **riciclaggio**, in pratica, combatte l'impiego di denaro e capitali di provenienza illecita: ed infatti, perché si possa parlare di riciclaggio è necessario che il denaro, o gli altri beni, siano il frutto di un delitto doloso, cioè di un crimine. Trattasi di un reato comune, che può essere commesso da chiunque, tranne che dal concorrente nel reato

presupposto. Il reato presupposto è un fatto criminoso che, detto semplicemente, costituisce l'antecedente necessario per la concretizzazione di un altro tipo di reato, in questo caso, il reato di riciclaggio.

Il riciclaggio non riguarda soltanto il denaro: la norma, infatti, parla chiaramente di sostituzione o trasferimento di denaro, beni o altre utilità.

Per fronteggiare in maniera ancora più incisiva il fenomeno del riciclaggio, da qualche anno il legislatore ha deciso di punire anche l'**autorriciclaggio**. Se il delitto di riciclaggio implica l'estraneità del suo autore al delitto dal quale il denaro, o gli altri beni da riciclare, provengono, l'autorriciclaggio è il contrario: punisce colui che compie l'attività tipica del riciclaggio sui beni tratti da delitti da lui stesso commessi.

L'art. 648-ter del codice penale, dispone:

"Chiunque, fuori dei casi di concorso nel reato e dei casi previsti dagli articoli 648 e 648-bis, impiega in attività economiche o finanziarie denaro, beni o altre utilità provenienti da delitto, è punito con la reclusione da quattro a dodici anni e con la multa da euro 5.000 a euro 25.000.

La pena è aumentata quando il fatto è commesso nell'esercizio di un'attività professionale.

La pena è diminuita nell'ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 648. Si applica l'ultimo comma dell'articolo 648."

Viene esclusa la punibilità dell'autorriciclaggio solamente se il denaro, i beni o le altre utilità vengono destinati alla mera utilizzazione o al godimento personale: in altre parole, se non vengono reimpiegati al fine di ostacolare l'individuazione della provenienza.

In sintesi, possiamo dire che il classico reato di **riciclaggio** prevede che è

“riciclatore” colui che prende del denaro o dei beni da colui o coloro che li hanno ottenuti da reato e li immette nel circuito economico legale attraverso operazioni finanziarie o di qualsiasi natura commerciale.

Va da sé che per punire il colpevole di riciclaggio bisognerà dimostrare che le risorse da lui impiegate siano proprio quelle che gli sono arrivate dai reati compiuti da terzi.

Questi ultimi non potranno essere condannati per riciclaggio, ma per i reati presupposti. Il riciclatore non viene punito per riciclaggio se partecipa alla commissione del reato presupposto.

Con l'**autoriciclaggio**, invece, questa impostazione si capovolge, poichè il reato si potrà contestare alla stessa persona che ha commesso il delitto presupposto, senza considerarlo quindi un mediatore, né applicandogli l'esimente per aver concorso nel reato presupposto.

L'**antiriciclaggio** coinvolge una serie di attività che devono essere poste in essere da professionisti (notai, avvocati, commercialisti, intermediari finanziari, ecc.) e istituti di credito, come le banche e le poste italiane. La nostra attenzione sarà, però, sull'applicazione della normativa da parte dei professionisti.

2. I professionisti e la normativa antiriciclaggio

Le norme **sull'antiriciclaggio** investono i professionisti che aiutano i propri clienti avendo a che fare con il denaro: in pratica, quando si tratta di attività contabile o tributaria. L'attività di tali professionisti (avvocati, commercialisti, notai, consulenti del lavoro, ecc.) consiste essenzialmente in un obbligo di conservazione delle informazioni e nella segnalazione delle operazioni sospette.

In particolare, i professionisti sono soggetti alla normativa antiriciclaggio quando si occupano di trasferimento di diritti reali su beni immobili (compravendita di proprietà; usufrutti, ecc.), di gestione del denaro, di strumenti finanziari o altri beni, ovvero nelle ipotesi di apertura o gestione di conti bancari, libretti di deposito e conti di titoli, nonché nel caso di costituzione, gestione o amministrazione di società, enti e trust.

I professionisti che si trovano davanti ad incarichi “sospetti” o che, comunque, non possono garantire il rispetto degli adempimenti **antiriciclaggio**, devono rifiutare l'incarico. Se, invece, accettano il mandato, essi devono creare un apposito fascicolo (denominato, appunto, **antiriciclaggio**) per ogni cliente e devono procedere alla registrazione nell'archivio unico informatico o nel registro antiriciclaggio delle informazioni raccolte.

La segnalazione di **antiriciclaggio** nel caso di operazioni sospette va inviata direttamente all'Unità di informazione finanziaria per l'Italia (Uif) oppure agli organismi di autoregolamentazione i quali, ricevuta la segnalazione da parte dei propri iscritti, trasmettono la stessa all'Uif, senza però il nominativo del segnalante.

I professionisti non sono tenuti ad effettuare alcuna segnalazione quando svolgano una mera attività di consulenza.

Il Decreto Legislativo persegue l'obiettivo di prevenire l'uso del sistema finanziario a scopo di riciclaggio e di finanziamento del terrorismo.

3. Antiriciclaggio: limiti ai pagamenti con denaro contante

Dal 1° luglio la soglia massima per i pagamenti si è ridotta, passando da 3.000

euro a

2.000 euro. Il limite scenderà ancora, arrivando a 1.000 euro, a partire dal 1° gennaio 2022. Per effetto della Legge di Bilancio 2020 è stata modificata nuovamente la normativa Antiriciclaggio che ha previsto in Italia il limite contante, insieme alle misure finalizzate al contrasto dell'evasione fiscale e a disincentivare l'utilizzo del contante a favore della moneta elettronica. Si riducono anche le sanzioni minime che passeranno prima a 2000 euro e poi a 1000 euro.

Dal 6 dicembre 2011 il limite per l'uso del contante in Italia era di 999,99 euro mentre il limite per assegni, di libretti di deposito al portatore, di titoli al portatore e di utilizzo di denaro contante era passato da 2500 euro a 999,99 euro. Sotto il governo Renzi, il limite all'uso del contante è stato innalzato a 3000 euro, tranne che per i money transfer e assegni, per i quali il limite è rimasto a 999,99 euro.

È l'art. 49 del D. Lgs. 231/2007 (conosciuto come "Antiriciclaggio") a limitare l'uso del denaro contante, fra **sogetti diversi**, a qualsiasi titolo.

L'art. 18 c. 1 lett. a) del D. L. n. 124/2019 (decreto fiscale 2020), convertito con modifiche in L. n. 157/2019, ha stabilito due variazioni rispetto al limite massimo consentito per effettuare pagamenti in contanti:

- 1.999,99 euro a partire dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021;
- 999,99 euro a partire dal 1° gennaio 2022.

Il divieto prescinde dalla causale del pagamento e quindi la violazione è compiuta anche se la transazione è avvenuta nella sfera privata delle persone. Il nuovo limite vale per qualsiasi trasferimento di denaro, compresi:

donazioni e prestiti in denaro, anche se parenti.

Il trasferimento superiore al limite è vietato anche quando è effettuato con più pagamenti, inferiori alla soglia, che sembrano frazionati.

E' consentito il pagamento di una somma superiore al limite di legge che avvenga in parte in modo tracciato (assegno, bonifico, carte di debito o di credito) e in parte in contanti, purché quest'ultimo sia inferiore ai limiti di legge vigenti.

Nella violazione sono coinvolti entrambi i soggetti che hanno effettuato il trasferimento. Quindi, non solo colui che consegna denaro ma anche colui che lo riceve, perché con il suo comportamento ha contribuito ad eludere e vanificare il fine della legge.

Non c'è violazione, invece, quando il trasferimento, nel suo complesso, è frutto della somma algebrica di una pluralità di imputazioni autonome, cioè operazioni distinte e differenziate, o quando una pluralità di pagamenti distinti sono connaturati all'operazione stessa, o sia la conseguenza di un preventivo accordo negoziale tra le parti.

La violazione alle normative antiriciclaggio prevede l'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie, non inferiori a 3000 euro, erogate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

4. Le nuove regole tecniche e linee guida del CNDCEC

E' stato pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale n. 140 del 19 giugno 2017** il decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 90 di "Attuazione della direttiva (UE) 2015/849 relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività' criminali e di finanziamento

del terrorismo e recante modifica delle direttive 2005/60/CE e 2006/70/CE e attuazione del regolamento (UE) n. 2015/847 riguardante i dati informativi che accompagnano i trasferimenti di fondi e che abroga il regolamento (CE) n. 1781/2006”.

Il decreto, **approvato dal Consiglio dei Ministri lo scorso 24 maggio**, riscrive integralmente, fra gli altri, il **decreto legislativo n. 231/2007** in tema di contrasto al riciclaggio e al finanziamento del terrorismo, in attuazione della direttiva (UE) 2015/849 (c.d. IV Direttiva Antiriciclaggio).

Il 16 gennaio 2019 c'è stata l'approvazione delle Regole Tecniche da parte del CNDCEC su parere del Comitato di Sicurezza Finanziaria del 6 dicembre 2018. Decorsi i 6 mesi le Regole Tecniche saranno considerate vincolanti per gli iscritti. Il 22 maggio 2019 c'è stata l'approvazione delle Linee Guida da parte del CNDCEC, con valenza meramente esemplificativa, relative all'applicazione delle Regole Tecniche. Il termine a partire dal quale le Regole Tecniche del CNDCEC sono diventate vincolanti è il 1 gennaio 2019, a seguito dell'informativa del CNDCEC n. 68/2019 in cui vi fu la proroga del termine vincolante, dal 23 luglio 2019 al 1 gennaio 2019.

Il CNDCEC ha emanato 3 Regole Tecniche aventi ad oggetto:

REGOLA TECNICA 1:
AUTOVALUTAZIONE DEL RISCHIO

REGOLA TECNICA 2: ADEGUATA
VERIFICA DELLA CLIENTELA

REGOLA TECNICA 3:
CONSERVAZIONE DEI DATI E
DELLE INFORMAZIONI

5. Sanzioni penali e amministrative e i controlli della Guardia di Finanza negli studi professionali

In caso di falsificazione dei dati ed informazioni relative al cliente, al titolare effettivo, allo scopo e natura, è prevista pena di reclusione da 6 mesi a 3 anni e una multa da 10000 € a 30000 €. Le stesse sanzioni sono previste nel caso di acquisizione e conservazione di dati falsi o informazioni non veritiere sul cliente e nel caso di comunicazione di dati falsi ed informazioni non veritiere ai fini dell'adeguata verifica. In caso, invece, di violazione del divieto di comunicazione inerente le operazioni sospette, è previsto l'arresto da 6 mesi ad 1 anno e l'ammenda da 5000 € a 30000 €.

Una omessa acquisizione e verifica dei dati identificativi e delle informazioni inerenti il cliente, il titolare effettivo, la natura e lo scopo della prestazione professionale, è soggetta ad una sanzione amministrativa pecuniaria pari a 2000 €. Stessa sanzione in caso di inosservanza totale o parziale degli obblighi di conservazione, o adempimento tardivo. Invece, l'omessa segnalazione di operazioni sospette è soggetta a sanzione amministrativa pecuniaria di 3000 €. La violazione delle disposizioni sulle limitazioni all'uso del denaro contante e dei titoli al portatore, prevede una sanzione amministrativa pecuniaria da 3000 € a 50000 €. Infine, le violazioni gravi, ripetute e sistematiche o plurime, sono sanzionabili da 2500 € a 50000 €.

Per violazioni ripetute, si intende l'esistenza di precedenti contestazioni della stessa violazione, (negli ultimi 5 anni) ad esito delle quali essa è stata riconosciuta sussistente con irrogazione di una sanzione; e contestuale trattazione, da parte dell'Autorità precedente, di più atti di contestazione elevati a carico del medesimo soggetto obbligato, distinti quanto alla fattispecie contestata ma riuniti

in un unico procedimento o comunque istruiti congiuntamente, laddove per più di uno di essi si riscontri la sussistenza della violazione contestata e si proceda all'irrogazione della sanzione.

Le violazioni plurime riferite alla singola contestazione elevata: possono afferire ad una singola operatività reiterata o ad una singola prestazione articolata in più operazioni collegate. Rispetto alla singola contestazione elevata:

- possono afferire anche ad una singola operatività purché nel suo ambito si registrino più operazioni distribuite in un apprezzabile arco temporale che anche singolarmente considerate, presentino elementi di sospetto in base ai vigenti parametri normativi;
- possono riguardare anche una singola prestazione professionale avente carattere unitario dal punto di vista dello scopo perseguito, se articolata in più operazioni distinte sul piano oggettivo o economico-giuridico che danno luogo a più fattispecie autonome ma teleologicamente coordinate o collegate, per ciascuna delle quali siano rilevabili gli elementi di sospetto;
- possono riscontrarsi nelle ipotesi di operatività o prestazioni distinte sotto il profilo sia soggettivo che oggettivo e distribuite nel tempo che siano contestate dall'autorità verbalizzante in un unico atto e l'autorità irrogante riscontri la sussistenza della violazione per più di una di esse.

Le violazioni sistematiche sono quelle riferite ad un ampio arco temporale, una struttura organizzativa complessa, un modus operandi abituale e prevalente del soggetto obbligato. Quando, nell'ambito di uno o più atti di contestazione e a seguito dell'analisi da parte dell'autorità verbalizzante di un numero sufficientemente elevato di singole operazioni, di operatività

e/o di prestazioni professionali, non necessariamente riferibili al medesimo cliente o alla medesima tipologia di negozio o transazione, distinte dal punto di vista soggettivo e/o oggettivo, si rilevi, per la maggior parte di esse, il comportamento omissivo sanzionato dalla legge.

Infine, le violazioni gravi sono riferite ai casi in cui, il soggetto che non adempie, non collabora, con gravi indizi di sospetto e che ripete i comportamenti:

- grado di diligenza: carente attenzione e perizia della condotta del soggetto obbligato anche avuto riguardo all'ascrivibilità della violazione, alla carenza, incompletezza o alla non adeguata diffusione di prassi operative e procedure di controllo interno;
- grado di collaborazione con le autorità: carente sollecitudine nelle risposte ed elaborazione di informazioni veritiere e complete;
- rilevanza ed evidenza dei motivi del sospetto: presenza di elementi di criticità e corrispondenza ad indici di anomalia, anche riguardo al valore dell'operazione, il grado della sua incoerenza rispetto alle caratteristiche del cliente e del rapporto;
- reiterazione e diffusione dei comportamenti anche in relazione alle dimensioni ed alla complessità organizzativa e all'operatività del soggetto obbligato.

L'autorità di controllo sull'antiriciclaggio per i professionisti è il nucleo speciale polizia valutaria della Guardia di Finanza.

I controlli sui professionisti avvengono:

- a) a seguito di indagini nei confronti di un cliente specifico di studio allo scopo di acquisire informazioni possedute dal professionista utili ai fini investigativi;

b) a seguito di ipotesi di omessa segnalazione da parte del professionista per prestazioni fornite ad un cliente già oggetto di indagini da parte della Gdf;

c) a seguito di indagini sulla limitazione dell'uso del contante da parte di un cliente dello studio anche eventualmente sorte durante un precedente accesso di altra natura (es. contabile/fiscale);

d) a seguito di ispezioni antiriciclaggio a campione volte alla verifica del corretto adempimento della normativa antiriciclaggio.

La verifica si articola secondo uno schema di lavoro strutturato nelle seguenti fasi:

1) accesso presso le sedi dei soggetti vigilati;

2) ricerca e acquisizione di registri, documenti e scritture attinenti alle operazioni oggetto di verifica;

3) ispezione documentale, al fine di verificare il corretto adempimento degli obblighi previsti dalla normativa;

4) rilevazione di eventuali irregolarità e violazioni;

5) trasmissione degli atti alle autorità competenti per l'irrogazione delle sanzioni. I moduli ispettivi sono:

- Ispezione antiriciclaggio: l'ispezione si sostanzia nell'approfondito ed esteso esame degli aspetti salienti e più significativi della posizione del soggetto vigilato ai fini del rispetto degli obblighi antiriciclaggio ed antiterrorismo ex decreto 231/2007.

- Controllo antiriciclaggio: il controllo fa riferimento ad ogni forma di attività ispettiva limitata al riscontro di uno o più atti di gestione, ovvero di più atti di gestione, che presentano caratteristiche di omogeneità sotto il

profilo degli accertamenti da svolgere.

I controlli preliminari, avendo una funzione meramente propedeutica rispetto ai successivi accertamenti di merito, sono volti ad acquisire tutte quelle informazioni idonee a soddisfare le fondamentali esigenze conoscitive del soggetto ispezionato e vanno sviluppati orientativamente per qualsiasi attività ispettiva, soprattutto quando il soggetto sottoposto a controllo presenta una struttura organizzativa e commerciale più articolata.

Le unità di controllo procedono a:

- "identificare" il personale formalmente incaricato dal professionista all'assolvimento degli obblighi di adeguata verifica dei clienti, di registrazione, conservazione e di segnalazione delle operazioni sospette;

- verificare il sistema delle deleghe interne e di eventuali direttive impartite dal professionista a dipendenti e/o collaboratori destinatari di incarichi ai fini dell'assolvimento degli obblighi antiriciclaggio;

- appurare l'esistenza di normativa e manualistica interna, nonché l'adozione da parte professionista ispezionato di misure di formazione del personale dipendente incaricato;

- riscontrare l'istituzione di eventuali sistemi di controllo interni, idonei a verificare il corretto adempimento degli obblighi antiriciclaggio.

I controlli sostanziali si riferiscono agli accertamenti di merito che, riguardando la parte sostanziale dell'attività ispettiva, prevedono l'esecuzione di step di controllo, finalizzati a verificare il rispetto, da parte degli intermediari finanziari e non finanziari, degli obblighi previsti dal DLgs. 231/2007.

L'oggetto del controllo è:

- o Adeguata verifica della clientela
- o Fascicolo clientela;
- o Conservazione dei dati;
- o Segnalazione delle operazioni sospette;
- o Comunicazione al Ministero dell'Economia e delle Finanze delle violazioni delle norme che limitano l'uso del contante e la circolazione degli altri mezzi di pagamento.

Conclusioni

Torna il limite ai pagamenti con denaro contante introdotto dal vecchio Governo Monti. Un sistema dove non circolano più monete e banconote è utile per ridurre l'evasione fiscale ma, non solo, il tracciare tutti i pagamenti vuol dire anche contrastare i traffici economici illeciti di tutte le mafie.

Nella lotta alla criminalità mafiosa di natura economica più sarà possibile tracciare i soldi e più si eviterà ad esempio il caporalato e lo sfruttamento del lavoro nero e del riciclaggio di denaro sporco. Eliminare il contante sarebbe davvero un bel segnale.

Il Governo punta ad incentivare l'uso della moneta elettronica e scoraggiare l'uso del contante. Dal primo dicembre è previsto **bonus cashback**. Il sistema prevede un meccanismo di restituzione semestrale di quanto speso attraverso pagamenti elettronici. La restituzione, come spiegato dal presidente Giuseppe Conte, avverrà semestralmente attraverso due strade differenti. La prima, destinata a tutti: prevede un rimborso del 10% fino a un massimo di spesa di 3000 euro (1500 euro per ogni semestre), sostenuta però solo negli esercizi fisici e non in quelli online. Bonus 300 euro per acquisti con carta o bancomat.

Non solo, i 100 mila cittadini che useranno maggiormente la carta (coloro che faranno più transazioni a prescindere dalla cifra spesa) avranno un rimborso annuo di 3000 euro. Ancora, l'evasometro è il nuovo strumento di verifica e controllo in dote all'Agenzia dell'Entrate. La stessa applicazione è stata introdotta dal Governo Monti nel 2012 con il nome di risparmiometro, ma solo ora è diventato operativo. Lo scopo primario è dell'evasometro, insieme alla fatturazione elettronica e allo scontrino digitale è combattere l'evasione fiscale e recuperare tra i 10 e i 15 miliardi. E' nella sua fase di sperimentazione.

Appare certo che il Governo si stia muovendo nella direzione della prevenzione: lotta all'evasione, lotta alle mafie ed alle infiltrazioni mafiose nel tessuto socio-economico. Misure atte a limitare l'uso del contante al fine di avere una maggiore tracciabilità e trasparenza.

Riprendendo le parole dell'eroe Giovanni Falcone, per combattere la corruzione e le mafie bisogna seguire il flusso di denaro, la scia che si portano dietro, e per farlo serve appunto rendere il giro di moneta quanto più segmentabile possibile. Il vero pezzo della democrazia, valido in ogni tempo ed in ogni luogo, è l'eterna vigilanza.

Le Consulenze Tecniche nell'Accertamento Tributario

di Giovanni Narducci

Il vigente codice di procedura civile, all'articolo 61, stabilisce che *“quando è necessario, il giudice può farsi assistere, per il compimento di singoli atti o per tutto il processo, da uno o più consulenti di particolare competenza tecnica”*.

Il consulente tecnico è interpellato per redigere relazioni e pareri non vincolanti nelle discipline che il giudice non è tenuto a conoscere, e partecipa attivamente all'iter processuale, fornendo l'ausilio tecnico-scientifico necessario alla corretta valutazione dei fatti ed alla decisione, che rimane in ogni caso prerogativa del magistrato. Il codice di procedura civile dispone, inoltre, che *“la scelta dei consulenti tecnici deve essere normalmente fatta tra le persone iscritte in albi speciali...”* facendo riferimento all'**Albo dei consulenti tecnici**, istituito presso ogni Tribunale, la cui funzione è di garanzia e tutela del corretto svolgimento della funzione giurisdizionale.

Dunque, i servizi forniti dall'Agenzia delle Entrate e per il quale il perito è chiamato a svolgere le sue valutazioni sono molteplici e posso essere richiamate in **tre categorie**:

- 1) **perizie di stima su beni immobili;**
- 2) **pareri di congruità tecnico-economica**, come ad esempio i pareri di congruità su perizie di stima su beni immobili redatte da terzi e i pareri di congruità su preventivi per l'acquisto di beni o la fornitura di

servizi;

- 3) **consulenza tecnico-estimativa specialistica**, come l'accertamento di verifica dello stato d'uso e quantificazione di eventuali danni di beni immobili.

Il Perito, dopo aver effettuato la propria valutazione e redatto la relazione UTE, **deposita** il documento con modalità telematiche presso la Direzione Provinciale competente dell'Amministrazione Finanziaria. Il consulente tecnico interverrà eventualmente nel contenzioso tributario a seguito dell'impugnazione di un avviso di accertamento fondato su tale relazione.

Con riguardo alle tecniche, al metodo e agli elementi di **redazione** di una relazione di questo tipo, non si rintraccia nel codice di procedura civile un'apposita norma di riferimento, ma i criteri essenziali per la corretta redazione di una consulenza tecnica possono essere così riassunti in : intestazione; preambolo; oggetto; svolgimento delle indagini; accertamento dei fatti; valutazione tecnica; conclusioni.

Dei punti indicati la **valutazione tecnica** rappresenta certamente il momento più significativo di tutta la relazione, in cui il consulente valuta, da un punto di vista tecnico, le prove già acquisite o quelle che ha dovuto acquisire, le coordina tecnicamente, al fine di offrire al giudice elementi di valutazione tecnica, indispensabili per la decisione della causa. Nel proporre al giudice la soluzione scientifica del dato di fatto, deve con procedimento logico far comprendere come i dati tecnici e scientifici in suo possesso siano applicabili al caso in

esame.

A tal proposito si è pronunciata la Corte di Cassazione (Sentenza n. 9357/2015), affermando che “in tema di accertamenti tributari, qualora la rettifica del valore di un immobile si fondi sulla stima dell’UTE o di altro ufficio tecnico, il giudice investito della relativa impugnazione, pur non potendo ritenere tale valutazione inattendibile in quanto proveniente da un’articolazione dell’Amministrazione finanziaria, non può considerarla di per sé sufficiente a supportare l’atto impositivo, dovendo verificare la sua idoneità a superare le contestazioni dell’interessato”.

Tale orientamento è quindi diventato la prassi. Una sentenza ancor più recente della Corte di Cassazione (Sentenza n. 8249/2018– Sez. V) aggiunge che “Nell’ipotesi in cui siano state mosse critiche puntuali e dettagliate alla valutazione della stima UTE, il giudice che intende disattenderle ha l’obbligo di indicare nella motivazione della sentenza le ragioni di tale scelta, senza che possa limitarsi a richiamare acriticamente le conclusioni rassegnate dall’Ufficio”.

Per quanto riguarda le **tecniche utilizzate dal Perito** nelle proprie valutazioni, occorre far riferimento ad un provvedimento dell’Agenzia delle Entrate (Provvedimento n. 2007/120811), il quale detta disposizioni in materia di individuazione dei criteri utili per la determinazione del valore normale dei fabbricati. Tali linee guida devono quindi essere integrate dalla normativa vigente in materia (D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 art. 51), la quale afferma che “per gli atti che hanno per oggetto beni immobili o diritti reali immobiliari, l’ufficio del registro,

ai fini dell’eventuale rettifica, controlla il valore dei beni o dei diritti, avendo riguardo ai trasferimenti a qualsiasi titolo e alle divisioni e perizie giudiziarie anteriori di non oltre tre anni alla data dell’atto o a quella in cui se ne produce l’effetto traslativo o costitutivo, che abbiano avuto per oggetto gli stessi immobili o altri di analoghe caratteristiche e condizioni, ovvero al reddito netto di cui gli immobili sono suscettibili, capitalizzato al tasso mediamente applicato alla detta data e nella stessa località per gli investimenti immobiliari, nonché ad ogni altro elemento di valutazione, anche sulla base di indicazioni eventualmente fornite dai comuni”.

Le **cause di nullità** dell’avviso di accertamento, in questo caso, si fondano essenzialmente sui principi della motivazione per relationem, difatti la Corte di Cassazione (sentenza 3 ottobre 2018 n.24062) afferma che *l’avviso di accertamento che è all’origine del contenzioso è stato notificato dopo l’entrata in vigore del D.P.R. n. 131 del 1986, in forza del quale se la motivazione di un atto di accertamento fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama, a pena di nullità, salvo che quest’ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale.*

Definendo il quadro generale del **valore probatorio** della perizia UTE nel processo tributario, , rileviamo, attraverso una sentenza della Corte di Cassazione (sentenza n. 8415 del 31 marzo 2017) che *“dinanzi al giudice tributario l’Amministrazione finanziaria è sullo stesso piano del contribuente, e la relazione di stima di un immobile, redatta*

dall'UTE, rappresenta una semplice perizia di parte, alla quale, pertanto, può essere attribuito il valore di atto pubblico soltanto per quel che concerne la provenienza, ma non anche per quel che riguarda il contenuto. Nondimeno, nel processo tributario, nel quale esiste un maggiore spazio per le prove cosiddette atipiche, anche la perizia di parte può costituire fonte di convincimento del giudice, che può elevarla a fondamento della decisione a condizione che spieghi le ragioni per le quali la ritenga corretta e convincente.”

Questa condizione è rispettata, sempre secondo la medesima sentenza se da una attenta lettura dell'avviso di accertamento risultano non solo una descrizione dettagliata dei beni di spettanza della società ma anche gli elementi di fatto intrinseci ai beni stessi posti a fondamento della relativa valutazione. Questi elementi fattuali non possono essere considerati solo come dati identificativi dei beni oggetto della valutazione, bensì come i dati che giustificano la valutazione stessa.

Per quanto attiene alla problematica inerente se l'avviso di accertamento possa essere considerato motivato con il semplice riferimento alla perizia UTE, la giurisprudenza è stata divisa ed ha subito modifiche di orientamento nel corso degli anni, difatti la Corte di Cassazione (sez. V, sentenza n. 25559 del 2014) in passato ha precisato che “quando l'Ufficio enunci il “petitum” ed indichi le relative ragioni in termini sufficienti a definire la materia del contendere, va considerato adeguatamente motivato l'avviso di accertamento che rinvii ai dati contenuti in una stima effettuata dall'UTE”

L'orientamento della Corte di Cassazione risulta mutato nel 2018 con una ulteriore sentenza (n. 12269/2018) nella quale afferma che “nel regime attualmente vigente, superata la presunzione legale relativa che in passato assisteva la divergenza tra corrispettivi dichiarati dai contribuenti per la vendita di immobili e quotazione degli stessi sulla base dei valori OMI, ai fini accertativi è attualmente necessario che l'Ufficio alleggi ulteriori elementi a sostegno della pretesa impositiva, atteso che di per sé tale divergenza risulta essere una presunzione (semplice) non qualificata e, di conseguenza, inutilizzabile per presupporre un maggior reddito.”

Ne consegue che la consulenza tecnica fornita con la perizia UTE, quale unico elemento su cui si fonda l'accertamento, in linea con l'orientamento dei giudici di legittimità, ormai sulla strada del consolidamento, si deve ritenere assolutamente insufficiente.

Le conseguenze della politica fiscale sugli investimenti e sulla produzione in Europa

di Francesca Pia Lannunziata

Alla fine degli anni '80 la Commissione Europea fu incaricata di rendere attuabile, tramite un comitato creato ad hoc, il progetto concreto di mercato comune con il presupposto di una moneta unica, seguendo l'assioma "one market, one money"

Il "Rapporto Delors", dal nome dell'allora Presidente della commissione europea si prefiggeva, su indicazione del Consiglio europeo di Hannover del 27-28 giugno del 1988, di elaborare un progetto concreto per la realizzazione dell'Unione economica e monetaria.

A svolgere un ruolo cruciale e determinante fu chiamato un economista perugino presente a Bruxelles, Paolo Cecchini, il quale ebbe mandato, nel 1986, di redigere un rapporto tecnico finalizzato all'individuazione dei costi che i paesi erano costretti a sopportare a causa della assenza di integrazione con gli altri stati europei. Ne scaturì il rapporto "1992: La sfida Europea", o "Rapporto Cecchini", sui vantaggi del mercato unico europeo e inserito a supporto scientifico nel più noto "Rapporto Delors".

Essenzialmente il rapporto dimostrò che la costruzione di un mercato unico europeo, con il limite temporale del 1992, avrebbe consentito un aumento medio del prodotto interno lordo del 4,5%, una diminuzione dei prezzi del 6% e la creazione di due milioni di nuovi posti di lavoro.

Questi vantaggi sarebbero stati ulteriormente incrementati se si fossero

adottate misure di politica economica in grado di sfruttare pienamente il nuovo potenziale di sviluppo offerto dal mercato unico europeo (l'area europea comprendeva 12 degli attuali 27 paesi).

Il rapporto evidenziava costi elevati anche a causa dei controlli doganali che frammentavano l'economia europea in dodici mercati nazionali.

Condizione essenziale per produrre effetti benefici, era la necessità di garantire all'interno del mercato comune stabilità attraverso la costruzione di una vera unione monetaria per mezzo di una banca centrale europea per superare il Sistema Monetario Europeo (SME), con il trasferimento dei poteri nazionali verso quelli europei.

Il rapporto, che nella realtà dovette fare i conti con alcune condizioni economiche difficilmente misurabili, fu inserito dalla Commissione Delors come base scientifica a dimostrazione della convenienza della creazione di una grande area economica rappresentando la colonna portante della successiva costruzione della moneta unica in Europa.

La politica fiscale si occupa della tassazione e della spesa pubblica ed è in genere determinata da una legge annuale emanata dai singoli stati e da indirizzi provenienti dall'Unione Europea. Essa è strettamente collegata al bilancio dello stato, composto da entrate (determinate dal fisco attraverso imposte e tasse) e uscite (spesa per investimenti pubblici, spesa pubblica corrente, spesa per trasferimenti).

In base a come il governo regola la spesa, la politica fiscale può essere restrittiva se punta a una riduzione della spesa pubblica o un aumento delle imposte o espansiva, quando punta a un aumento della spesa

pubblica o alla riduzione delle imposte con l'obiettivo di stimolare i consumi e i ricavi delle aziende.

Le misure adottate per promuovere la crescita di un sistema economico rappresentano l'aspetto sostanziale dell'azione di governo e la comprensione delle politiche attuate sul sistema economico richiede la conoscenza di modelli che mettono in relazione le variabili su cui si basa l'economia di un sistema.

Il modello IS-LM, sviluppato nel 1937 dagli economisti Hicks e a Hansen, evidenzia relazioni macroeconomiche fondamentali con riferimento a un periodo sufficientemente breve da non permettere variazioni significative della popolazione attiva e del livello dei prezzi.

Da quando Adam Smith ha condiviso pensieri e riflessioni di natura economica in 'The Wealth of Nations' è universalmente riconosciuto che l'investimento è fondamentale per lo sviluppo economico. Esso è garanzia di crescita di lungo periodo, è input a unità economiche, consente consumi sostenibili nel lungo periodo e applica fattori produttivi nei vecchi e nei nuovi processi produttivi economici.

La tassazione può compromettere le decisioni di investimento generando la riduzione del livello di consumo aggregato e la diminuzione dei tassi di redditività degli investimenti. D'altra parte i fondi derivanti dalle tasse possono svolgere il ruolo di mediazione per comportamenti nefasti dei processi produttivi di un'economia come accade, per esempio, per l'ambiente.

Dal punto di vista macroeconomico, dunque, la tassazione può essere positivamente giustificata. Ciò accade

quando non si verifica la condizione di efficienza dinamica economica, ovvero quando il tasso di rendimento del capitale supera i tassi di crescita degli investimenti. - come illustrato in diverse teorie della crescita economica esogena, come, ad esempio, in Solow (1956); Swan (1956) e Ramsey (1928); Cass (1965); Koopmans (1963).

Al contrario è necessario l'intervento del governo - attraverso la spesa pubblica e un aumento degli investimenti.

Ci sono prove empiriche che sostengono che un aumento degli investimenti pubblici può portare a effetti di crowding-in negli investimenti privati e, quindi, portare ad aumenti dei livelli di investimento aggregati (Afonso e St. Aubyn, 2009).

Quando le autorità fiscali decidono di modificare le aliquote dell'imposta sulle società, influenzano diversi rami dell'attività economica con impatto sui movimenti dei tassi di interesse, deprimendoli e promuovendo le decisioni di investimento, in generale. È fondamentale, dunque avere una struttura fiscale che "progetti" le tasse.

Il lavoro "The impact of tax structure on investment – an empirical assessment for OECD countries -José Alves – Universidade de Lisboa" riferisce una possibile relazione tra gettito fiscale, PIL e rendimento degli investimenti analizzato dal lato delle entrate della politica fiscale senza tener conto delle particolarità di ogni incidenza, né di esenzioni fiscali.

Una struttura di tassazione ottimale dovrebbe presupporre una progettazione di ciascuna tassa. I risultati ottenuti hanno portato a determinare che esiste una soglia di investimento rispetto ad alcune fonti di entrate fiscali. Con un effetto massimizzante di quasi l'11%

delle entrate dalle imposte sul reddito individuali, in termini di PIL, nel breve periodo, non ci sono prove per soglie ottimali per l'imposta sul reddito nel lungo periodo.

L'investimento è una dimensione cruciale della scienza economica, poiché garantisce non solo consumo nel lungo periodo, ma anche un percorso di crescita sostenibile. Uno dei fattori che influenza l'investimento è la tassazione dannosa. Scopo del lavoro è districare la relazione tra sistemi fiscali e dinamiche di investimento, con un modello empirico, valutando le correlazioni sia lineari che non lineari tra le composizioni fiscali in termini di PIL, investimenti.

Il lavoro individua l'esistenza di soglie di entrate fiscali ottimali per variazioni di investimento. Esso è stato svolto con l'uso di tecniche di dati panel, sia per la prospettiva a breve che per quella a lungo termine tutti i paesi OCSE, tra il 1980 e il 2015.

I risultati ottenuti dimostrano l'esistenza di determinate soglie di imposta sul PIL.

È stata individuata una soglia massimizzante per la promozione della crescita degli investimenti di lungo periodo del 10,65% per imposte sul reddito individuale, concludendo che esistono livelli di soglia massimi per promuovere la crescita degli investimenti per le tasse sui profitti delle imprese e sulle tasse sui consumi di beni e servizi, del 6,27% e 9,19%, rispettivamente con una soglia minima dell'11,35% per i contributi previdenziali.

Per il breve periodo, è stata individuata una sola soglia massima del 10,65% per le imposte sul reddito delle persone fisiche, una soglia minima del 12,09% per i contributi sociali.

Inoltre, ci sono valori di soglia minimi, in media, rispettivamente del 7,37% e del 14,18% per i profitti e per le imposte sui consumi di beni e servizi.

Questi risultati forniscono nuove informazioni sull'ottimizzazione dei sistemi fiscali rispetto alle decisioni di investimento. Si potrebbero perseguire linee di ricerca per progettare ciascuna fonte di imposta in modo da garantire un'imposta che possa assicurare alti livelli di compliance, senza pregiudicare le scelte di investimento.

“An Empirical Evidence for the Impact of Taxation on Economy Growth in the European Union” di Desislava Stoilova e Nikolay Patonov studia le tendenze di base nella distribuzione del carico fiscale totale nei 27 Stati membri UE nel periodo 1995-2010 con particolare enfasi sull'impatto della tassazione sulla crescita economica concludendo che **la struttura fiscale basata sulle imposte dirette è più efficiente in termini di sostegno alla crescita economica nei paesi dell'UE.**

Le politiche fiscali contemporanee perseguono molti obiettivi politici. La tassazione ha lo scopo di aumentare i fondi necessari per la spesa pubblica, per ridistribuire le entrate, per stabilizzare l'economia, per superare le esternalità, influenzare l'allocazione delle risorse, mentre allo stesso tempo dovrebbe essere di supporto alla crescita economica.

Lo scopo della tassazione progettata in modo efficiente è raggiungere gli obiettivi di politica fiscale desiderati (allocazione, redistribuzione e stabilizzazione) nel modo più efficiente, limitando le distorsioni indesiderate, riducendo al minimo il costo della riscossione delle imposte e promuovendo la crescita economica.

L'efficienza della tassazione gioca un ruolo importante nel raggiungimento della crescita economica e del consolidamento fiscale.

Secondo la teoria economica la tassazione (ad eccezione delle tasse forfettarie) crea distorsioni e ha un impatto negativo sulla crescita economica.

Essa può influenzare la crescita attraverso il suo impatto su

- (1) capitale fisico
- (2) capitale umano
- (3) produttività totale dei fattori.

Secondo alcune ricerche le imposte sul reddito delle persone fisiche sono le più dannose per la crescita, mentre i consumi, l'ambiente e le tasse sulla proprietà sono meno dannose (OCSE, 2008).

Le entrate provenienti da imposte e contributi previdenziali rappresentano oltre il 91% del totale generale delle entrate pubbliche nell'Unione europea tra il 1995 e il 2010.

Ci sono molte ragioni per cui si hanno variazioni significative nel totale delle entrate fiscali e contributi sociali a cause delle diverse fluttuazioni in ciascun paese. In generale, tra i presupposti di base vi sono i cambiamenti nell'attività economica che influenzano i livelli di occupazione, le vendite di beni e servizi, i cambiamenti nella legislazione fiscale, che influiscono sull'anatomia fiscale, nonché cambiamenti nel livello del PIL.

La pressione fiscale totale, misurata come percentuale del PIL, era più alta in Danimarca (48,5%), Belgio (46,4%) e Svezia (46,3%), mentre tendeva a essere inferiore alla media UE nei nuovi stati membri.

Le quote più basse sono state segnalate da Lettonia (27,5%), Lituania e Bulgaria (entrambi 27,4%).

La Slovenia ha registrato il più alto gettito fiscale totale Rapporto PIL (38,2%), l'Irlanda (29,8%), Spagna (32,9%) e Grecia (33,2%) ha registrato le aliquote più basse del carico fiscale totale.

Nel 2010 il carico fiscale totale nell'UE (27) è stato distribuito in modo relativamente equo tra le imposte dirette (31,2%), imposte indirette (33,3%) e contributi previdenziali (35,1%).

Il gettito delle imposte dirette è notevolmente diminuito nel periodo 2007-2009, superando la riduzione del PIL che ha inciso negativamente sui profitti aziendali e sui redditi personali.

Nel complesso, le imposte indirette hanno costituito una quota relativamente costante del gettito fiscale totale durante il periodo analizzato.

Il rapporto più elevato tra entrate fiscali dirette e PIL è stato registrato in Danimarca (29,6%), dove la maggior parte della spesa assistenziale viene finanziata da imposte sul reddito e, di conseguenza, con contributi sociali molto bassi rispetto agli altri paesi.

Svezia e Finlandia hanno raccolto rispettivamente il 19,4% e il 15,9% del PIL attraverso le imposte dirette. Belgio e Regno Unito hanno registrato ricavi da imposte dirette pari al 15,6% del PIL.

All'altra estremità della scala la Lituania (4,7%) e la Bulgaria (4,9%) con entrate eccezionalmente modeste provenienti da imposte dirette.

Per l'analisi empirica dell'impatto fiscale sull'economia crescita nell'UE è stato adottato il modello endogeno di Barro

come quadro analitico per indagare l'impatto della tassazione e della spesa pubblica sulla crescita dell'economia nei paesi UE. Questo modello mostra che il tasso di crescita di lungo periodo per la produzione pro-capite è una funzione dell'aliquota fiscale.

Il modello di regressione include il tasso di crescita annuale del PIL pro capite come variabile dipendente e diversi tipi di tasse - entrate e spesa pubblica - come variabili indipendenti.

L'equazione che segue esprime questa relazione è la seguente:

$$y_{it} = b_1 + b_2 T_{it} + b_3 X_{it} + \varepsilon_{it}$$

dove y è il tasso di crescita annuo del PIL pro capite per paese e per anno, T_{it} sono le entrate fiscali per ogni paese - tasse sulla produzione e sulle importazioni, tasse sul valore aggiunto (IVA), tasse su terreni, fabbricati e altre strutture, imposte sul reddito, contributi sociali effettivi e totali entrate da imposte e contributi sociali (compresi i contributi sociali figurativi) dopo la detrazione degli importi valutati ma improbabili da riscuotere.

L'obiettivo è quello di confrontare l'efficienza delle diverse entrate accumulate dalle imposte dirette e indirette. La spesa di bilancio totale per ogni paese e per anno è contrassegnata con X_{it} .

Il termine di errore è ε_{it} .

I parametri di regressione sono b_1 , b_2 , b_3 .

La procedura di stima per i parametri del modello di regressione è quella dei minimi quadrati ordinari del Metodo (OLS). Si applica a un panel dati annuale per l'Unione europea. Il periodo di analisi è 1996-2010. I paesi Malta e Finlandia

sono stati esclusi dal panel. La fonte dei dati è Eurostat.

I risultati della regressione sono presentati nella tabella 1.

Table 1. Regression results for the EU (27) for the period 1996 – 2010

Variable	Model 1	Model 2	Model 3	Model 4
(Constant)	7.935*** (12.438)	6.422*** (7.495)	6.002*** (8.097)	7.741*** (12.592)
Total budget spending (% of GDP) ^2	-0.002*** (-8.198)	-0.004*** (-8.243)	-0.003*** (-9.846)	-0.005*** (-9.469)
Taxes on land, buildings and other structures (% of GDP)		0.414 (1.173)		
Taxes on income (% of GDP)		0.193*** (3.430)		
Actual social contributions (% of GDP)		0.157** (2.433)		
Taxes on production and imports (% of GDP)^2			0.023*** (4.675)	
Value added type taxes (% of GDP)			-5.86E-05 (-1.486)	
Total receipts from taxes and social contributions (% of GDP) ^2				0.003*** (5.575)
R-squared	0.152671	0.184379	0.209995	0.218013
Adjusted R-squared	0.150399	0.175561	0.203607	0.213809
Durbin-Watson stat	1.266440	1.280357	1.324934	1.310475
F-statistic	67.20675	20.91051	32.87245	51.85571
Prob(F-statistic)	0.000000	0.000000	0.000000	0.000000
Observations	375	375	375	375

Source: Eurostat, Author's calculations

Note: t-test in parenthesis

Malta and Finland have been excluded from the population

*** significant at 1%; ** significant at 5%; * significant at 10%

La tabella include i risultati della stima applicata a un panel di dati annuali per l'Unione europea (27).

Il modello 1 analizza l'influenza della spesa pubblica sulla crescita del PIL. L'adeguatezza del modello è stata confermata dai test, un aumento dell'entità della spesa di bilancio riduce l'effetto negativo a un punto. Ogni nuovo aumento della dimensione della spesa porta a un aumento dell'effetto negativo sulla crescita dell'economia.

Il modello 2 analizza l'influenza delle principali imposte dirette e contributi sociali sulla crescita del PIL tasso nei paesi dell'UE (27). Il gettito fiscale derivante dalle tasse su terreni, edifici e altre strutture ha un impatto positivo sulla

crescita dell'economia grazie all'aumento dell'efficienza della tassazione totale. La regressione non è statisticamente significativa. I coefficienti di regressione per le entrate delle imposte sul reddito e i contributi sociali hanno segnali positivi. Ciò indica un che un aumento delle entrate a partire dalle tasse e contributi sociali sul lungo termine genera crescita economica. La loro significatività statistica è rispettivamente dell'1% e del 5%.

Questi risultati supportano l'utilizzo della tassazione effettiva del reddito nei paesi dell'UE (27), ma sono non coerenti con i risultati della maggior parte degli studi empirici.

Il modello 3 si analizza l'influenza delle entrate accumulate dalle imposte indirette sulla crescita economica. Le entrate provenienti dalle tasse sulla produzione e sulle importazioni o dal valore aggiunto; le tasse di tipo (IVA) sono state considerate come variabili indipendenti.

Il rapporto tra i proventi delle imposte sulla produzione e le importazioni e il tasso di crescita del PIL è quadratico. Questo non è un impatto forte e a causa della non linearità e diminuisce la forza della relazione. Questo risultato mostra che queste tasse non sono molto efficaci come strumento sullo sviluppo dell'economia.

Secondo l'analisi di Widmalm (2001), il gettito delle imposte sui consumi ha un debole effetto positivo sulla crescita dell'economia nei paesi sviluppati.

Le entrate totali da imposte e contributi sociali (inclusi i contributi sociali figurativi) dopo la detrazione degli importi valutati ma di cui è improbabile l'incasso sono inserite nel Modello 4. Il modello ha una debole correlazione

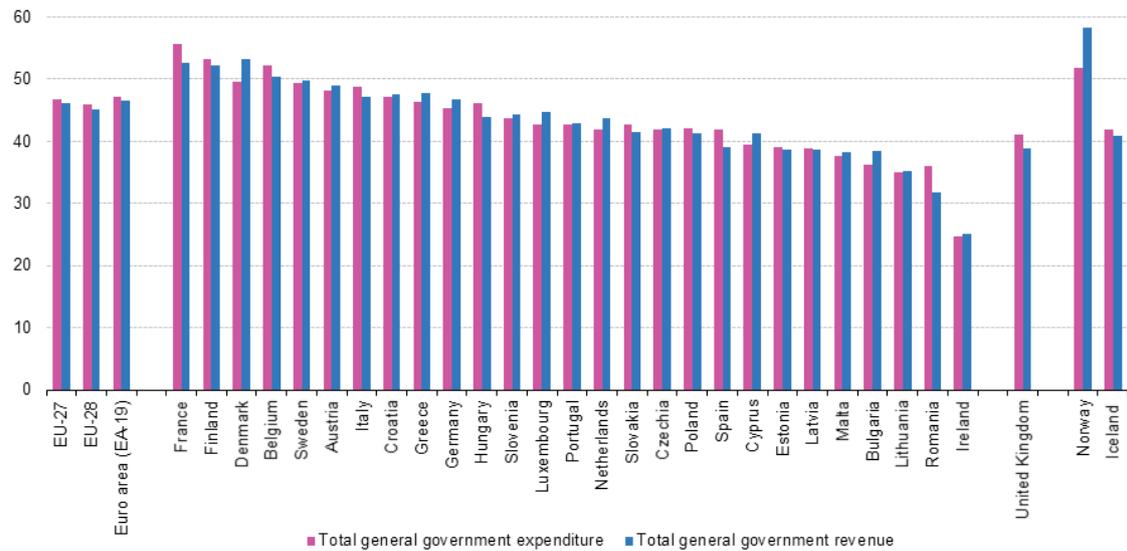
seriale positiva. La piccola quantità del coefficiente conferma l'ipotesi di effetto catalizzatore sulla crescita economica.

Il livello di significatività statistica della regressione (coefficiente 1%) rende questo risultato un'evidenza empirica affidabile.

I risultati empirici hanno mostrato un impatto chiaro, fortemente espresso, delle imposte dirette sulla crescita economica dovuto all'accumulo di entrate attraverso la tassazione della ricchezza. Lo conferma il confronto dell'impatto del gettito fiscale generato dalle due tipologie di tassazione; la minore efficienza delle imposte indirette è dovuta alla iniquità delle imposte indirette e agli effetti di contrazione sulla produzione e sulle vendite. Di conseguenza, la struttura fiscale basata sulle imposte dirette è più efficiente in termini di sostegno alla crescita dell'economia nei paesi dell'UE.

Il livello delle spese e delle entrate delle amministrazioni pubbliche continua a variare notevolmente da uno Stato membro dell'UE-27 all'altro.

Government revenue and expenditure, 2019 (*)
(% of GDP)

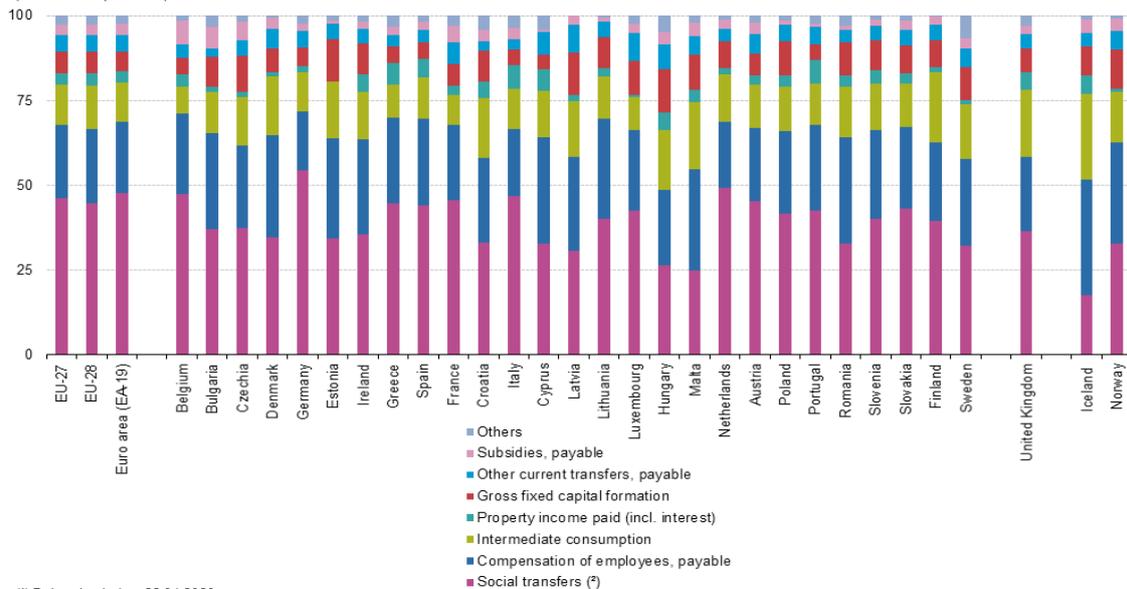


(*) Data extracted on 22.04.2020. Data ranked in descending order according to the average of total revenue and expenditure.
Source: Eurostat (online data code: gov_10a_main)

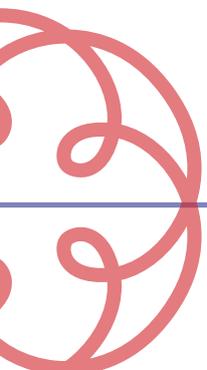


Anche nell'anno 2019 la quota più elevata della spesa pubblica nell'UE-27 nel riguardava la redistribuzione del reddito sotto forma di trasferimenti sociali in denaro o in natura

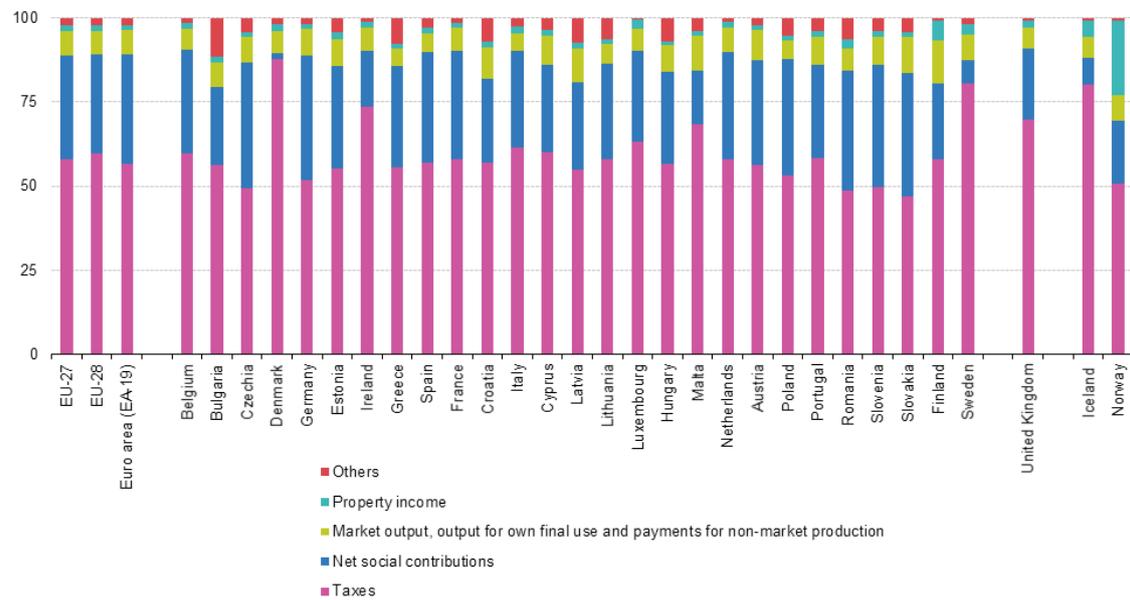
Main components of government expenditure, 2019 (*)
(% of total expenditure)



(*) Data extracted on 22.04.2020.
(*) Social benefits other than social transfers in kind and social transfers in kind - purchased market production.
Source: Eurostat (online data code: gov_10a_main)



Main components of government revenue, 2019 (1)
(% of total revenue)



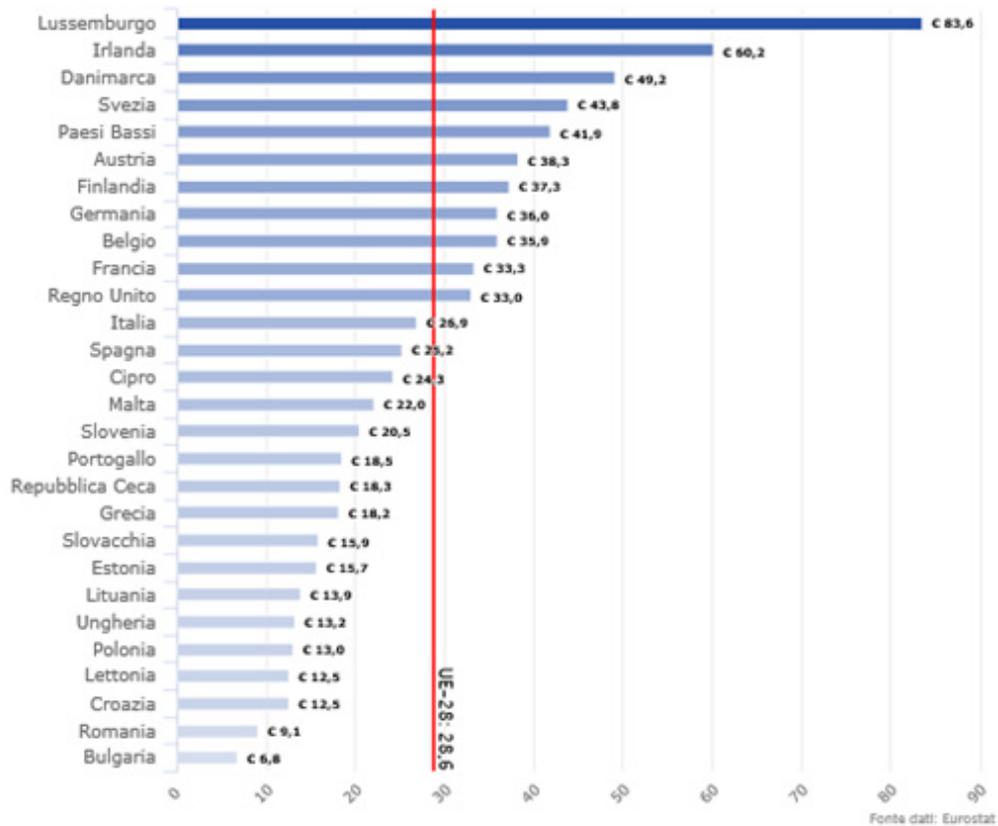
(1) Data extracted on 22.04.2020.
Source: Eurostat (online data code: gov_10a_main)



Il PIL pro capite dell'Unione Europea

PNG CSV

(migliaia di euro a prezzi concatenati; anno 2019)
PIL pro capite della UE-28: 28,6 mila



Il PIL pro capite nell'UE-27 nel 2019: nei paesi in cui le entrate provengono da imposte dirette il pil pro-capite è maggiore.

CONCLUSIONI

Il lavoro dimostra che la struttura fiscale basata sulle imposte dirette è più efficiente in termini di sostegno alla crescita dell'economia nei paesi dell'UE, in accordo con quanto affermato anche da José Alves, che individua le soglie entro cui l'investimento non viene danneggiato dalle entrate fiscali. In ogni caso vale la regola generale che la tassazione progettata in modo efficiente promuove la crescita economica.

È importante garantire un carico fiscale progressivo perché idealmente, un sistema simile corregge le disparità di reddito o almeno evita di incrementarle. L'efficienza della tassazione assume quindi un ruolo importante nel raggiungimento di obiettivi strategici anche se è chiaro che l'analisi a livello UE del sistema fiscale rimane un argomento su cui è difficile trarre conclusioni definitive e certe per mezzo di risultati empirici.

<https://scenarieconomici.it/cecchini-quel-rapporto-sconosciuto-che-diede-vita-alla-ue-di-antonio-m-rinaldi/>

the impact of tax structure on investment – an empirical assessment for OECD countries -José Alves – Universidade de Lisboa

“An Empirical Evidence for the Impact of Taxation on Economy Growth in the European Union” - Desislava Stoilova - Nikolay Patonov.

https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Government_finance_statistics/it



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circonscrizione del Tribunale di Foggia

