

La Legge di Bilancio 2018 e le esigenze connesse alla fiscalità della c.d. «*digital economy*»

Le novità della Legge di Bilancio 2018

- In attesa di una disciplina sovranazionale e coordinata, la Legge n. 205/2017 («**Legge di Bilancio 2018**») ha fornito una prima risposta alle esigenze connesse alla fiscalità della c.d. «*digital economy*»
- Le misure contenute nella Legge di Bilancio 2018 sono infatti volte ad arginare la perdita di gettito conseguente alla digitalizzazione dell'economia
- Due, in particolare, le novità:
 - Istituzione, a decorrere dal 2019, di un'imposta sulle transazioni digitali («**Web tax**»)
 - Modifica dei criteri per la determinazione dell'esistenza di una «**stabile organizzazione**» nel territorio dello Stato ex art. 162 D.P.R. 917/86
- Le misure proposte dalla Legge di Bilancio 2018 si affiancano alla c.d. «*procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata*» introdotta dal D.L. 50/2017 costituente il primo intervento in materia di fiscalità della *digital economy*

1. La «*procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata*»

Il precedente della c.d. *web tax transitoria*

- Antecedente alle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2018, il D.L. 50/2017 aveva già compiuto un primo intervento in materia di fiscalità della *digital economy*
- Il legislatore nazionale ha infatti previsto all'art. 1-bis del citato Decreto Legge convertito dalla Legge 21 giugno 2017, n.96, l'istituzione di una procedura di emersione per le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, c.d. «*procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata*» o impropriamente «*web tax transitoria*»
- Tale procedura di emersione prevede una forma di «*interpello qualificatorio*» *ex post* (in luogo di quelli previsti dall'art. 11, L. 212/2000 e dall'art. 31-bis, D.P.R. 600/1973 la cui valutazione circa l'esistenza della branch è preventiva)
- La procedura, nonostante muova dall'interesse di contrastare l'evasione dei gruppi multinazionali della *digital economy*, si applica alle società estere appartenenti a tutti Gruppi multinazionali con fatturato complessivo superiore a 1 miliardo di Euro e che realizzano in Italia vendite per più di 50 milioni di Euro

Il precedente della c.d. *web tax transitoria*

- Tra i profili di interesse dell'istituto, si segnala che alla verifica in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate dell'esistenza di una stabile organizzazione sono connessi alcuni effetti premiali di natura amministrativa e penale:
 - Dal punto di vista delle sanzioni amministrative, la procedura consente di dimezzare le sanzioni amministrative tributarie rispetto al caso in cui la medesima violazione fosse stata definita mediante accertamento con adesione
 - Dal punto di vista delle sanzioni penali, la procedura prevede la non punibilità del reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del D.Lgs 74/2000 purché i debiti tributari della stabile organizzazione relativi alle annualità scadute ai fini dichiarativi, siano tempestivamente estinti

2. La *Web tax* italiana

La nuova imposta sulle transazioni digitali

- La *web tax* introdotta dalla Legge di Bilancio 2018 consiste in un'imposta del 3% che trova applicazione nei confronti delle prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici e rese nei confronti di soggetti residenti nel territorio dello Stato (art. 1, c.1011, L. 205/2017)
- La *web tax* entrerà in vigore a partire dal 1 gennaio 2019
- È attesa la pubblicazione di un decreto ministeriale finalizzato ad individuare il perimetro delle prestazioni soggette ad imposta. Il termine per l'approvazione di tale provvedimento è stabilito nel 30 aprile 2018

La nuova *web tax*: ambito soggettivo

- L'imposta si applica nei confronti del soggetto prestatore, residente o non residente, che effettua nel corso di un anno solare un numero di transazioni tramite mezzi elettronici superiore a 3.000 (tremila) unità
- La *web tax* si applica nei casi in cui la prestazione è resa nei confronti:
 - di un sostituto d'imposta residente *ex art. 23, c. 1* del D.P.R. 600/73
 - di una stabile organizzazione italiana di soggetto non residente
- Vengono quindi escluse tutte le prestazioni realizzate nei confronti di clienti privati (commercio elettronico *B2C*)
- Per espressa previsione normativa, sono escluse le prestazioni rese nei confronti di soggetti in regime agevolato forfettario o in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile

La nuova *web tax*: ambito oggettivo

- L'imposta sulle transazioni digitali si applica sulle prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici e concluse sia in Italia che all'estero
- Non rileva il luogo di conclusione della transazione
- Ai fini della nuova imposta, si considerano «prestati tramite mezzi elettronici» i servizi forniti attraverso *internet* o una rete elettronica la cui natura rende la prestazione:
 - essenzialmente automatizzata,
 - corredata di un intervento umano minimo, e
 - impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione
- L'esatta definizione dei «servizi» rilevanti ai fini dell'imposta spetta al Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da emanarsi entro il 30.04.2018
- Si tratta di una categoria di servizi potenzialmente molto ampia. Si pensi, ad esempio, alla prestazione di servizi nell'ambito delle reti mobili o i servizi finanziari prestati attraverso internet

La nuova *web tax*: profili applicativi

- L'imposta si applica con un'aliquota del **3%** sul valore della singola transazione
- La base imponibile è determinata in misura pari al corrispettivo dovuto al netto dell'imposta sul valore aggiunto
- L'imposta è prelevata, all'atto del pagamento del corrispettivo, dal soggetto committente alla stregua di una ritenuta a titolo di imposta e versata all'Erario entro il giorno 16 del mese successivo

La nuova *web tax*: criticità

- Considerando l'attuale configurazione dell'imposta sulle transazioni digitali, sono evidenti i rischi di doppia imposizione
- Nonostante l'imposta trovi applicazione esclusivamente nei confronti delle operazioni B2B, vi è il concreto rischio di una traslazione degli oneri a valle causando un rincaro dei prezzi sul mercato
- Auspicabile, quindi, una soluzione condivisa a livello sovranazionale che miri a risolvere le sfide poste dalla «*digital economy*» sterilizzando la potenziale proliferazione di misure unilaterali dei singoli paesi (e.g. *Equalization levy*, *Diverted Profits Tax*)

3. Sulla nozione di Stabile Organizzazione ex art. 162 D.P.R 917/86

Modifiche al concetto di Stabile Organizzazione

- La nozione di stabile organizzazione («**SO**») è stata parzialmente modificata dalla Legge di Bilancio 2018, la quale ha apportato modifiche generali in attuazione dell'Action 7 del progetto BEPS e della convenzione multilaterale
- Tra le principali novità ai fini del riconoscimento di una SO nel territorio dello Stato:
 - Previsione di una nuova fattispecie costituente SO (art. 162, c. 2, lett. *f bis*) del TUIR)
 - *Anti-fragmentation rule* (art. 162, c. 5 del TUIR)
 - Agente dipendente e indipendente (art. 162, c. 6 e 7 del TUIR)
- Nella versione poi abrogata dell'emendamento approvato al Senato, la definizione di stabile organizzazione presentava un'ulteriore carattere di novità. Si ricomprendeva, infatti, nella nozione di SO “*qualsiasi luogo relativo alla ricerca e sfruttamento di risorse di qualsivoglia genere*” (e.g. *big data/users?*) anziché, come nella vigente formulazione, “*qualsiasi luogo di estrazione di risorse naturali*”.

Stabile organizzazione «virtuale»

- Tra le fattispecie previste dall'art. 162, c. 2 del TUIR, la Legge di Bilancio 2018 inserisce la lettera *f bis*) al fine di ricomprendere nell'espressione di SO «*una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso*»
- Nonostante tale intervento normativo non risponda specificatamente e direttamente alle esigenze della fiscalità della *digital economy*, la previsione di cui alla lettera *f bis*) valorizza quale indicatore di SO la «**presenza economica significativa**» di matrice OCSE superando completamente il collegamento territoriale con l'attività svolta
- L'introduzione della lettera *f bis*) dell'art. 162, c. 2 si accompagna, inoltre, con l'abrogazione del precedente art. 162, c. 5 che escludeva espressamente il riconoscimento di una SO nel caso di «*disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi*»

Anti-fragmentation rule

- Viene introdotta la c.d. “*anti-fragmentation rule*”, quale norma volta ad evitare che l’attività sia frazionata tra più imprese collegate, al solo fine di non incorrere in una delle ipotesi che, considerando l’attività in modo unitario, configurerebbero una S.O.
- Il nuovo articolo 162, c. 5 del TUIR prevede infatti che le disposizioni del comma 4 **non si applicano** «*ad una sede fissa d'affari che sia utilizzata o gestita da un'impresa se la stessa impresa o un'impresa strettamente correlata svolge la sua attività nello stesso luogo o in un altro luogo nel territorio dello Stato e lo stesso luogo o l'altro luogo costituisce una stabile organizzazione per l'impresa o per l'impresa strettamente correlata in base alle previsioni del presente articolo, ovvero l'attività complessiva risultante dalla combinazione delle attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa o da imprese strettamente correlate nei due luoghi, non sia di carattere preparatorio o ausiliario, purché le attività svolte dalle due imprese nello stesso luogo, o dalla stessa impresa, o dalle imprese strettamente correlate nei due luoghi, costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa*»

Agente dipendente

- La Legge di Bilancio 2018, riformulando l'art. 162, c. 6 del TUIR in materia di agente dipendente, statuisce che è da riconoscersi una SO nel caso in cui un soggetto agisca nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente e abitualmente concluda contratti (o operi ai fini della conclusione di contratti) senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa
- Ai fini della qualifica di “agente dipendente” idoneo a configurare S.O., deve trattarsi di **contratti**: **i)** conclusi in nome dell'impresa, o **ii)** relativi al trasferimento della proprietà, alla concessione del diritto di utilizzo, di beni dell'impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure **iii)** relativi alla fornitura di servizi da parte dell'impresa
- Ai fini del riconoscimento della SO di un «agente dipendente», rimane comunque da verificare l'eventuale limitazione posta dalla *negative list* ai sensi dell'art. 162, c. 4

Agente indipendente

- Il riconoscimento di SO nel caso di un soggetto agente è inoltre da verificare sulla base dell'esclusione prevista ai sensi dell'art. 162, c.6 il quale statuisce che è da escludere la sussistenza di una SO quando un soggetto «*svolge la propria attività in qualità di agente indipendente e agisce per l'impresa nell'ambito della propria attività ordinaria*»
- Tuttavia, quando un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali risulta strettamente correlato, tale soggetto **non è più da considerare un agente indipendente** in relazione a ciascuna di tali imprese

LUDOVICI PICCONE & PARTNERS

MILANO ROMA LONDRA

MILANO

Via Sant'Andrea, 19
20121 Milano
T + 39 02 30 32 311
F + 39 02 30 32 3190
milano@lptax.it

ROMA

Via Sicilia, 66
00187 Roma
T + 39 06 93 18 261
F + 39 06 93 18 2690
roma@lptax.it

LONDRA

Berkeley Square House
Berkeley Square
London W1J 6BD
T + 44 (0) 20 7887 1982
F + 44 (0) 74 7865 6807
london@lptax.it

Grazie.