



PROGETTO BEPS E STABILE ORGANIZZAZIONE VIRTUALE

Un nuovo paradigma in ambito internazionale

È noto, dalle cronache di questi anni, lo sforzo portato avanti dai **paesi OCSE** per elaborare **nuovi paradigmi giuridici** che identifichino **nessi tra l'attività economica delle imprese digitali** e i **territori nazionali**. Il fine è ovviamente quello di ricondurre sotto la giurisdizione nazionale i **redditi prodotti dalla digital economy**.

Sotto il **profilo** prettamente **fiscale** a essere messa in discussione è proprio la **nozione di stabile organizzazione**, quale concetto che identifica il **legame tra un'impresa e un paese**, diverso da quello di residenza, in cui pure si espliciti una rilevante presenza economica.

In ambito internazionale lo stato dell'arte è fissato da una parte dall'**Action 1 BEPS (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)** elaborato in sede **OCSE e G20** e dall'altra dalla **Direttiva 147/2018 della UE** di emanazione comunitaria.

Seppure non sovrapponibili nelle soluzioni offerte, l'indirizzo di entrambi i documenti è chiaro e volge verso la definizione di un **nuovo concetto di stabile organizzazione** qualificata dalla collocazione geografica dei clienti e degli utenti e condensato in un caso nella formula della "**presenza economica significativa**" (Action 1 BEPS) e in quella della "**presenza digitale significativa**" nell'altro (Direttiva UE 147 del 2018).

La norma nazionale

L'indirizzo sopra menzionato, maturato in ambito internazionale, ha trovato in Italia la sua ricaduta allorché la Legge Finanziaria del 2018 ha introdotto, al comma 2 dell'art. 162 del TUIR, la **lettera f-bis**) che annovera tra le accezioni da dare al «termine stabile organizzazione» quello di **“significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato** costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso”.

Il richiamo all'**Action 1 BEPS** sembra esplicito, perlomeno nel tentativo di **stabilire un nuovo nesso territoriale**, ma non lo è altrettanto quello alla “dematerializzazione” tipica dell'economia digitale. Senza contare che la citata norma **identifica proprio una “positive list”** di casi di stabile organizzazione materiale. Al contrario, l'azione del BEPS, che ricordiamo è acronimo di **Base Erosion and Profit Shifting**, vorrebbe piuttosto **stabilire un nuovo collegamento tra attività economica e territorio** che porti a un concetto distinto da quelli di stabile organizzazione materiale o personale.

Questo ha indotto i più a pensare che **la norma non fisserebbe una inedita fattispecie di stabile organizzazione**, mancando, tra l'altro, una menzione esplicita dei fattori caratterizzanti la «significativa e continuativa presenza economica». Anche i criteri e le metodologie atte a individuare l'esatto reddito da attribuire a questa novella stabile organizzazione sarebbero tutt'altro che chiari.

L'art. 162, c. 2, lett f-bis) avrebbe quindi una **funzione meramente antielusiva** atta cioè a **“impedire ad opera dei contribuenti manipolazioni** che impediscano la qualificazione di stabile organizzazione” come si legge nel Dossier n. 560/2 del Servizio Studi del Senato e questo proprio mediante “il riferimento agli elementi della stabilità, della ricorrenza e della dimensione economica dell'attività”.

Il modello OCSE

D'altra parte, c'è chi ha rammentato che l'Italia non potrebbe far valere un potere impositivo a partire da un concetto di stabile organizzazione che fosse in aperto disaccordo con quanto previsto in materia dall'OCSE. Si fa riferimento in particolare al Modello stabilito per le “Convenzioni contro la doppia imposizione” stipulate dall'Italia.

In tale **Modello**, al **paragrafo 2 dell'art. 5**, si ritrovano declinati i diversi esempi di «**places of business**» che si definiscono come “stabili organizzazioni materiali”. Come chiarisce il Commentario al Modello le singole ipotesi devono in ogni caso **soddisfare i requisiti di cui al paragrafo 1** ovvero devono **costituire un «fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on»**. La norma italiana sembrerebbe in discontinuità dal momento che presuppone l'esistenza di un «fixed place of business» a prescindere da una presenza fisica in Italia.

Il progetto BEPS

Nell'ambito del progetto congiunto **OCSE e G20** noto come «**BEPS – Base Erosion and Profit Shifting**» con la pubblicazione nel 2015 di un Final Report (OECD/G20 BEPS Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report), sono stati analizzati diversi modelli di business, ovvero:

- Commercio elettronico;
- Servizi di pagamento elettronico;
- Negozi di app (app store);
- Pubblicità on-line;
- Piattaforme di trading;
- Piattaforme realizzate come network partecipativo.

L'obiettivo dichiarato è quello di **superare le categorie valide per la “old economy”**, fatta di stabilimenti e sedi fisse d'affari, e individuare **meccanismi di tassazione che vadano a incidere sui redditi dove veramente si svolge l'attività** ovvero dove si crea il valore. Proprio stabilire dove si crei il valore è una delle questioni più spinose poste dai nuovi modelli di business della digital economy. Il documento finale dà però alcune **indicazioni importanti**, elencando una serie di indicatori di stabile organizzazione senza presenza fisica. Tra questi:

1. Ricorrenza sistematica e dimensione dei ricavi ottenuti in un determinato paese;
2. Disponibilità di un local domain name e/o di una local digital platform;
3. Caratterizzazione locale della piattaforma (ad esempio con riguardo alla lingua);
4. Utilizzo di metodi e canali di pagamento locali;
5. Numero di utenti mensili (Monthly Active Users – MAU).

Conclusioni

Quella di **disegnare nuovi principi** che portino alla **tassazione dei profitti dell'industria digitale** in una giurisdizione diversa da quella di residenza è una delle sfide più qualificanti del nostro tempo, sotto il profilo fiscale ma anche giuridico e sociale che può essere vinta solo mediante la **cooperazione tra i diversi Stati**. Alle imprese più innovative sarà richiesto di studiare il proprio modello di business alla luce di queste nuove regole e applicarle in maniera coerente ed efficace.