

# Tassazione delle imprese digitali: l'Unified Approach proposto dall'OCSE

di Piergiorgio Valente (\*)

Il 9 ottobre 2019 l'OCSE ha pubblicato una proposta volta a garantire che le grandi imprese multinazionali del digitale paghino le tasse nel luogo in cui svolgono significative attività rivolte ai consumatori e generano i loro profitti. Il documento, aperto alla pubblica consultazione fino al 12 novembre, evidenzia l'importanza di introdurre nuove misure volte alla redistribuzione della potestà impositiva tra gli Stati, attraverso criteri diversi rispetto a quello tradizionale della presenza di una stabile organizzazione.

## 1. Premessa

Il 9 ottobre 2019 l'OCSE ha pubblicato il documento *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One*, volto a individuare le possibili soluzioni per garantire che le grandi imprese multinazionali, comprese quelle digitali, paghino le tasse nel luogo in cui intrattengono significativi legami diretti con i consumatori e dove i profitti sono generati (1).

La nuova proposta, aperta alla pubblica consultazione fino al 12 novembre, si basa sui lavori svolti in materia dall'*OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* (2) (di seguito *Inclusive Framework*) che riunisce 134 Paesi i quali collabo-

rano nella lotta all'evasione e all'elusione fiscale internazionale nonché nell'implementazione del Pacchetto BEPS.

Si intende così rilanciare il dibattito sulla tassazione dell'**economia digitale** a livello globale per assicurare la tassazione delle **imprese multinazionali** nel Paese in cui le stesse svolgono significative attività economiche pur in mancanza di una loro presenza fisica (3).

Al riguardo l'OCSE propone la creazione di nuove regole che stabiliscano:

- 1) dove le tasse devono essere pagate;
- 2) in che proporzione i profitti dovrebbero essere tassati.

(\*) Valente Associati GEB Partners/Crowe Valente.

(1) Il testo del documento oggetto di consultazione è disponibile al seguente *link*: <https://www.oecd.org/tax/oecd-leading-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>.

(2) I lavori dell'*OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting* sul processo di digitalizzazione dell'economia fanno parte del più ampio programma sostenuto dall'OCSE volto a ripristinare la stabilità e la certezza nel sistema fiscale internazionale e mitigare i rischi della doppia imposizione. Per ulteriori approfondimenti cfr. il seguente *link*: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

(3) Per ulteriori approfondimenti cfr., A. Della Rovere - I.

Viola, "Prospettive della *digital economy* in ambito internazionale, europeo e nazionale", in *il fisco*, n. 10/2019; P. Valente - L. Bagetto, *Geofiscalità. Il Dilemma di Giano tra Cifra Tellurica e Continente Digitale*, Eurilink University Press, Roma, 2017, in cui gli Autori sottolineano che l'azione di contrasto all'erosione della base imponibile mediante il *profit shifting*, ritenuta dall'intera comunità internazionale un fattore essenziale per il superamento della crisi economica mondiale, deve iniziare dalle aree della fiscalità internazionale, che sono state individuate come le più delicate, tra cui quella relativa all'economia digitale; P. Valente, "Geotaxation and the Digital: Janus in the Mirror", in *Intertax*, Vol. n. 47/2019.

### 2. Proposta del Segretario Generale dell'OCSE oggetto di consultazione pubblica

Nella parte introduttiva il documento posto in consultazione mette in evidenza come le sfide fiscali della digitalizzazione dell'economia costituiscano una delle principali aree di interesse per il contrasto all'erosione della base imponibile mediante il *profit shifting* e la discussione su tali questioni rimane una delle priorità dell'agenda internazionale.

A seguito di un mandato da parte dei ministri delle Finanze del G20 nel marzo 2017, l'*Inclusive Framework* ha pubblicato a marzo 2018 un *interim Report "Tax Challenges Arising from Digitalisation"* che illustra le problematiche fiscali derivanti dall'economia digitale anche alla luce dei più recenti sviluppi in ambito internazionale (4).

Nel *Report* l'OCSE descrive gli effetti del processo di trasformazione digitale sull'economia individuando le caratteristiche comuni dei nuovi **modelli di business** emergenti le quali comprendono:

- **cross jurisdictional scale without mass**. La digitalizzazione ha permesso alle imprese di distribuire le varie fasi del proprio processo di produzione in diversi Paesi e, al tempo stesso, di essere coinvolte nella vita economica di una giurisdizione a prescindere dalla loro presenza fisica. L'impatto delle tecnologie digitali innovative nel contesto operativo aziendale risulta dunque rilevante per le conseguenze che ne derivano sulle dinamiche d'impresa;
- **importanza dei beni intangibili**, specialmente per ciò che concerne la proprietà intellettuale (*Intellectual Property* - IP). Per molte imprese digitali l'uso intenso di *assets* riguardanti la proprietà intellettuale, come *software* e algoritmi che supportano le piattaforme e siti *web*, è fondamentale per i loro modelli di *business*;
- **rilevanza dei dati e della partecipazione dell'utente**; è il caso, ad esempio, dei *social network*;
- **relazione tra i modelli di business digitalizzati e la creazione di valore** in quanto i Paesi

membri dell'*Inclusive Framework* ritengono che l'accresciuta importanza delle attività immateriali sia essenziale nel processo di creazione di valore.

I lavori dell'*Inclusive Framework* sono proseguiti con la pubblicazione a gennaio 2019 di una breve **Policy Note "Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy"** la quale sintetizza il percorso intrapreso a livello internazionale in tema di economia digitale (5).

Nella *Policy Note* l'OCSE prende atto di come il processo di digitalizzazione dell'economia sia un fenomeno pervasivo che genera problematiche complesse coinvolgendo anche le imprese non altamente digitalizzate. Il documento individua due pilastri (*Two Pillars*) che potrebbero costituire la base per la formazione di un consenso a livello globale.

#### 2.1. Sfide relative all'economia digitale e regole sulla ripartizione dei diritti impositivi

Il primo pilastro si focalizza sul modo in cui le norme esistenti, che assegnano il diritto di tassare il reddito delle imprese multinazionali tra le giurisdizioni, potrebbero essere modificate in considerazione dei cambiamenti apportati all'economia dalla digitalizzazione, comprese le regole sul **transfer pricing** e il principio di libera concorrenza (**arm's length principle**). Anche il c.d. *nexus* necessita di essere rivisto tenendo conto del concetto di **"presenza economica significativa"** che è stato discusso nell'*Action 1* e di quello relativo alla **"presenza digitale significativa"**.

#### 2.2. Questioni relative al fenomeno BEPS

Il secondo pilastro riguarda la possibilità di individuare soluzioni che consentano alle giurisdizioni di tassare i **profitti** nelle ipotesi in cui l'altra giurisdizione che detiene il diritto di imposizione fiscale applichi su tali profitti un'aliquota di imposta bassa. L'OCSE precisa che la proposta relativa al secondo pilastro non modifica la libertà dei Paesi o delle giurisdizioni di stabilire le proprie aliquote fiscali o di non applicare nessuna tassazione al reddito d'impresa.

(4) Cfr. <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>.

(5) "(...) there is agreement to examine proposals involving two pillars which could form the basis for consensus. One pillar addresses the broader challenges of the digitalised economy and focuses on the allocation of taxing rights, and a second pillar addresses remaining BEPS issues. A two pillar approach would recognise that the digitalisation of the economy is pervasive, raises

broader issues, and is most evident in, but not limited to, highly digitalised businesses" (*Policy Note "Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019"*, p. 1). Il documento è consultabile al seguente link: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>.

I membri dell'*Inclusive Framework* hanno discusso queste proposte innovative, rilevando l'importanza di affrontare le problematiche della *digital enterprise* in modo coordinato e su base multilaterale.

Il successivo passo si è avuto con il *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (6) pubblicato dall'*Inclusive Framework* il 31 maggio 2019 in cui viene ribadita la necessità di concordare un **Unified Approach** entro gennaio 2020 e di giungere a una soluzione di consenso entro la fine del 2020.

Il **Programme Work** si concentra sui due pilastri già delineati nella *Policy Note* di gennaio: mentre il primo pilastro riguarda la ripartizione dei **diritti impositivi** e una revisione coerente e concorrente della ripartizione degli **utili** e delle regole del **nexus** il secondo si concentra sulle restanti questioni relative al **BEPS**.

Le questioni che richiedono una risposta coordinata interessano:

- la ripartizione dell'esercizio della potestà impositiva tra le giurisdizioni;
- l'individuazione delle caratteristiche fondamentali del sistema fiscale internazionale, con particolare riguardo al concetto di stabile organizzazione e all'applicabilità del principio di libera concorrenza;
- il futuro della cooperazione fiscale multilaterale;
- la prevenzione di misure unilaterali aggressive;
- la previsione di nuovi criteri per tassare le imprese multinazionali digitalizzate.

### 2.3. Unified Approach

Il documento posto in consultazione specifica che le tre alternative previste nel **Programme of Work** nell'ambito del primo pilastro presentano una serie di aspetti comuni significativi.

Ci si riferisce, nello specifico, alle proposte volte a definire le modalità attraverso cui tassare i profitti generati dalle attività transfrontaliere nell'era digitale:

- **user participation**. L'OCSE propone l'allocatione degli utili nel luogo in cui è ubicata l'*active and participatory user bases* a prescindere dalla presenza fisica sul territorio dell'impresa. Trattasi di un meccanismo applicabile in riferimento a specifici *business models* (quali, ad esempio, piattaforme inerenti i *social media*,

motori di ricerca, piattaforme di vendita *on line*);

- **marketing intangibles**. Tale meccanismo si applicherebbe ad ogni impresa che, pur operando mediante una presenza fisica minima sul territorio, realizzi un guadagno correlato agli intangibili (ad esempio, *brand*, dati dei clienti). Nell'ambito di questa proposta si evidenzia come la digitalizzazione stia trasformando il modo in cui funziona la nostra economia con maggiori opportunità per le imprese di interagire con i clienti di un determinato mercato sia da remoto che attraverso una presenza fisica limitata;

- **significant economic presence**. La proposta in questione valorizza il concetto di "presenza economica significativa" che può essere verificata facendo riferimento a diversi fattori tra i quali si annoverano: il volume dei contenuti digitali, l'esistenza di un sito *web* in lingua locale e l'attività di promozione svolta *on line* per attirare i clienti.

Sebbene vi siano alcune variazioni nel modo in cui le proposte affrontano il problema della digitalizzazione, nel documento in consultazione si legge che in ciascuna di esse:

- la potestà impositiva è attribuita al Paese nel quale si trovano gli utenti;
- si prevede una nuova regola del *nexus* che prescinde dalla presenza fisica dell'impresa sul territorio.

La proposta presentata dal Segretario Generale dell'OCSE si focalizza soprattutto sul *Pillar One* concernente la previsione di una nuova ripartizione delle potestà impositive degli Stati attraverso l'individuazione di nuovi criteri di **allocazione dei profitti** con l'obiettivo di unificare i tre diversi approcci delineati nel *Programme of Work*.

L'*Unified Approach* richiamato nel documento in consultazione si sostanzia in una serie di misure volte alla redistribuzione della potestà impositiva tra gli Stati, attraverso criteri diversi rispetto a quello tradizionale relativo alla presenza di una stabile organizzazione.

La proposta OCSE, in particolare, cerca di sviluppare un possibile nuovo approccio basato sui punti in comune tra le tre proposte del *Programme of Work*.

In questo modo si vuole fornire una soluzione che sia condivisa da tutti i membri dell'*Inclusive*

(6) Cfr. <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm>.

*Framework* la quale dovrebbe includere i seguenti elementi:

- **ambito di applicazione.** La proposta dovrebbe applicarsi ai modelli di *business* altamente digitalizzati ma, in senso più ampio, riguarderebbe le imprese che interagiscono con il consumatore. Ciò esclude quindi le imprese che operano in settori come quelli dell'estrazione, trovando invece applicazione nei confronti delle imprese che forniscono prodotti o servizi digitali con un "elemento rivolto al consumatore" (come, ad esempio, le piattaforme digitali) (7). La previsione di nuove regole muove dalla consapevolezza che in un'economia moderna sempre più globalizzata e digitalizzata le imprese possono interagire con il consumatore a prescindere dalla *traditional physical presence in the market*;

- **nuova definizione di nexus** (ovvero il principio che consente di stabilire la connessione che un'impresa ha con una determinata giurisdizione). Attualmente un'impresa non residente può essere sottoposta a tassazione solo se ha una stabile organizzazione nello Stato estero. La digitalizzazione mette in crisi l'applicabilità di questa regola in quanto le imprese sempre più intrattengono rapporti con i clienti in una giurisdizione senza avere una presenza fisica (si pensi, ad esempio, alle vendite a distanza di imprese altamente digitalizzate). La proposta prevede un nuovo concetto di *nexus* basato sulle vendite e, dunque, indipendente dalla presenza fisica dell'impresa in un Paese. Le imprese potrebbero dunque essere tassate in un determinato Paese se in questo raggiungono una certa soglia di vendite (8);

- **nuova regola di riallocazione degli utili.** La proposta è volta a creare una nuova regola di ripartizione degli utili mantenendo, al tempo stesso, le attuali regole sui prezzi di trasferimento basate sul principio di libera concorrenza (9). Una volta stabilito che il diritto di tassare

i profitti di un'impresa non residente spetta ad un determinato Paese, occorre determinare la parte dei profitti attribuibile a quella giurisdizione. La questione è attualmente risolvibile mediante l'applicazione dell'art. 7 del Modello di Convenzione OCSE per evitare le doppie imposizioni (Utile delle imprese). Nel caso di un'impresa residente che effettui transazioni con le proprie affiliate, i Paesi hanno il diritto di esercitare la potestà impositiva, in relazione a profitti generati da queste imprese, ai sensi di quanto stabilito dal successivo art. 9 (Imprese associate). Nel documento in consultazione l'OCSE rileva che la maggior parte delle controversie fiscali per i grandi gruppi di multinazionali riguarda l'interpretazione e l'applicazione pratica di tali disposizioni, in particolare in relazione alle attività di *marketing* e distribuzione. Con la previsione di nuove regole le imprese vedrebbero una percentuale del loro reddito tassata nelle giurisdizioni dove hanno il loro mercato ovvero dove si trovano i consumatori. Tale redistribuzione consentirebbe quindi agli Stati di sottoporre a tassazione una parte degli utili che le imprese multinazionali realizzano senza che vi sia una presenza fisica. Ciò avverrebbe attraverso una formula basata sulle risultanze dei bilanci consolidati, nonché tramite la previsione di un tasso di rendimento prestabilito per le attività di distribuzione.

Le nuove regole, adottate congiuntamente alle norme relative ai prezzi di trasferimento attualmente esistenti, dovranno stabilire in modo semplice come ripartire il profitto generato dalle imprese tra le diverse giurisdizioni evitando rischi di doppia imposizione e migliorando in modo significativo la certezza fiscale. Inoltre, è necessario coordinare le nuove regole con quelle già esistenti al fine di evitare distorsioni nel sistema fiscale.

---

(7) "This supports the idea that the proposed 'Unified Approach' should be focused on large consumer-facing businesses, broadly defined, e.g. businesses that generate revenue from supplying consumer products or providing digital services that have a consumer-facing element. It would also suggest that some sectors (for example, extractive industries and commodities) would be carved-out" (OECD, Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One, 9 October 2019 - 12 November 2019, p. 7).

(8) "The new nexus rule would address this issue by being applicable in all cases where a business has a sustained and significant involvement in the economy of a market jurisdiction, such as through consumer interaction and engagement, irrespective of its level of physical presence in that jurisdiction. The simplest way of operating the new rule would be to define a revenue thresh-

hold in the market (the amount of which could be adapted to the size of the market) as the primary indicator of a sustained and significant involvement in that jurisdiction" (OECD, Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One, 9 October 2019 - 12 November 2019, p. 8).

(9) "As recognised in the Policy Note issued by the Inclusive Framework in January 2019, the new profit allocation rules would go beyond the arm's length principle and beyond the limitations on taxing rights determined by reference to a physical presence, two principles generally accepted as cornerstones of the current rules. At the same time, while a number of criticisms of the arm's length principle have been voiced, there is a recognition that the current rules work reasonably well for most routine transactions" (OECD, Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One, 9 October 2019 - 12 November 2019, p. 8).

### 3. Considerazioni conclusive

L'intensificarsi delle relazioni economiche globali e della mobilità dei capitali, così come la pluralità di ordinamenti tributari, hanno sottolineato le criticità connesse ai rapporti tra **potestà impositiva** e **contesto economico** circostante.

Le imprese multinazionali sempre più frequentemente sfruttano le differenze tra i diversi regimi fiscali nazionali con lo scopo di ridurre in modo considerevole l'imposizione sul reddito.

Gli studi OCSE hanno rilevato che vi è una crescente separazione tra il luogo in cui le attività di *business* e gli investimenti vengono effettuati e quello dove i profitti sono sottoposti a tassazione.

Secondo le attuali regole vigenti nella fiscalità internazionale, condizione necessaria perché si possa stabilire un collegamento (o *nexus*) con un dato territorio è la **presenza fisica** dell'im-

presa sullo stesso, attraverso un'entità giuridica con propria sede fisica o per il tramite di un soggetto persona fisica.

Per le imprese digitalizzate il paradigma classico della presenza fisica come condizione di assoggettabilità a tassazione di un'impresa estera **non** è più in grado di garantire un'**equa ripartizione** della potestà impositiva in un mondo sempre più globalizzato.

La proposta oggetto di consultazione pubblica intende dunque rispondere a queste sfide creando nuove regole impositive.

Come indicato dal Segretariato Generale dell'OCSE, il mancato raggiungimento di un accordo condiviso a livello internazionale previsto entro il 2020 aumenterebbe notevolmente il rischio che i Paesi agiscano unilateralmente, con conseguenze negative su un'economia globale già fragile.