Ce.S.E.D.
Centro Studi di Economia e Diritto

ALTA FORMAZIONE ECONOMICO-GIURIDICA E TRIBUTARIA

MATERIALE DIDATTICO

riservato ai Soci Ce.S.E.D.

S.O.O. nell'economia digitale
Situazione attuale e prospettive future

Riproduzione riservata © 2017

TAX LAB 2017

Fiscalità dei Rapporti Internazionali

a cura del Dott. Claudio Melillo

Ce.S.E.D.
Centro Studi di Economia e Diritto

Relazione del:
5 ottobre 2017
Presso la Commissione Fiscalità Internazionale dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano

In collaborazione con:

- ECONOMIAeDIRITTO.it – Rivista *free online* (www.economiaediritto.it)
- Melillo Studio Legale Tributario (www.claudiomelillo.it)
- *M&P Network* – Consulenza Multidisciplinare Integrata (www.melilloandpartners.it)

La Stabile Organizzazione Occulta nell'economia digitale

Relatore:
Dott. Claudio Melillo
(Dottore Commercialista e Dottore di Ricerca in Diritto Tributario)

Milano, 5 ottobre 2017

La raccomandazione n. 7 del **progetto BEPS** dell'OCSE, suggerisce le possibili configurazioni di "***stabile organizzazione***" aventi rilevanza fiscale nel territorio del Paese ove si presentano le seguenti figure:

- **Agente indipendente**,
- **Agente dipendente** e
- **Commissionario**

Tali figure possono creare situazioni positive di S.O. alle quali **andrebbe attribuito un profitto**, nel rispetto del principio di tassazione nel **Paese della fonte**.

Secondo l'OCSE, queste sono le figure che vengono utilizzate negli schemi di **pianificazione fiscale aggressiva** delle Multinazionali per eclissare basi imponibili e trasferire redditi dal Paese della fonte verso territori a bassa tassazione.

Lo strumento attraverso il quale ciò avviene va sotto il nome di «***Stabile Organizzazione Occulta***».

In ragione delle considerazioni innanzi esposte, il legislatore nazionale ha proposto, all'art. 2 del DDL n. 2526 intitolato "***Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale***", l'introduzione del nuovo **articolo *162-bis* del TUIR** che dovrebbe disciplinare proprio la:

"*Stabile Organizzazione Occulta*".

L'obiettivo dell'*action* n. 7 del progetto BEPS dell'OCSE è quello di

tutelare i redditi prodotti nel Paese della fonte

Esempio: i redditi che derivano dall'*e-commerce* e dall'economia digitale, vale a dire dalla vendita *on-line* di servizi e contenuti digitali per mezzo di dispositivi elaboratori di dati (PC o Cellulare).

Per attuare tale tutela, in ambito convenzionale, occorre un **trattato bilaterale** tra i due Stati interessati, che si impegnano ad adottare strumenti per evitare la sottrazione di base imponibile allo stato della fonte.

Il **progetto BEPS**, con le sue 15 raccomandazioni, ha come obiettivo la **lotta alla sottrazione di base imponibile**, attraverso lo **scambio automatico delle informazioni** e la «***Convenzione sulla multilateralità***» (*Multilateral Instruments*) che il 7 Giugno 2017 ha visto **68 Paesi firmatari** (ad oggi 71).

Nell'economia digitale, ai fini dell'**imposizione indiretta** si sono fatti grandi passi avanti con l'adozione uniforme del

principio di tassazione nel Paese di consumo del servizio nel B2C e con *reverse charge* nel B2B

ma ai fini del'**imposizione diretta** tutto è ancora in da definire.

Nonostante le raccomandazioni del progetto BEPS, e tutti gli sforzi fatti negli ultimi mesi, manca ancora una definizione uniforme di

presenza digitale sul territorio di uno Stato.

Ciò vale sia a livello UE che a livello domestico dei singoli Paesi membri i quali, in virtù della **potestà impositiva in materia di II.DD.**, sul punto, possono adottare norme differenti.

Il testo (attuale) del citato DDL in discussione è il seguente:

1. *Indipendentemente dalla presenza di mezzi materiali fissi, si considera esistente una S.O.O. qualora vengano svolte nel territorio dello Stato,* ***in via continuativa****, attività digitali pienamente dematerializzate da parte di* ***soggetti non residenti****.*
2. L'esistenza di una S.O.O. si configura qualora il soggetto non residente: a) manifesti la sua presenza sul circuito digitale ponendo in essere un ***numero di transazioni*** *superiore, in un singolo semestre, a* ***cinquecento unità****; b) percepisca nel medesimo periodo un* ***ammontare complessivo non inferiore a un milione di euro****.*

Criticità riscontrabili nel DDL:

1. Non è chiaro se i punti 2 a) e 2 b) debbano coesistere entrambi o meno affinché si configuri una S.O.O..

1. in Italia esiste l'**art. 162, comma 5, del TUIR**, il quale sancisce che:

   "*non costituisce di per sé S.O. la 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*".

Stabile Organizzazione Virtuale: che cos'è???

Nell'economia digitale le aziende possono avere una **presenza meramente virtuale** attraverso la rete.

In sostanza, **non esiste la presenza fisica**, che è il requisito della sede fissa d'affari di cui all'**art. 5 del modello OCSE**.

Come è noto, la raccomandazione n. 7 del progetto BEPS nasce per mettere in evidenza le possibili fattispecie giuridiche di "***stabile organizzazione occulta***",

TUTTAVIA

taluni **modelli di *business*** dell'economia digitale potrebbero annullare la rilevanza fiscale degli **Agenti dipendenti o indipendenti e dei Commissionari** come "*stabile organizzazione*" .

Parlare di "*S.O.O.*" potrebbe indurre alcuni giudici ad interpretazioni errate, che individuano il criterio di collegamento con il territorio dello Stato in una **presenza fisica**, identificabile in una:

S.O.O. con "*fissità sul territorio*"
(agente o commissionario).

Ma se si pensa ad una "*applicazione (APP)*" da 1 milione di Euro a semestre si può certamente parlare di una **S.O.O. senza presenza fisica**, vale a dire una "***stabile organizzazione virtuale***" senza alcuna fissità sul territorio.

I **principali dubbi interpretativi** rispetto al citato DDL si trovano proprio in ambito convenzionale OCSE.

Il paragrafo 42.3 del commentario all'art. 5 del Modello OCSE precisa, infatti, che **non sussiste una S.O. nell'ipotesi in cui il soggetto effettui prestazioni di commercio elettronico, o eroghi servizi elettronici, senza alcuna presenza fisica nello Stato ove sono localizzati i clienti**.

In tale contesto, dunque, sarebbe giustificato parlare di «***stabile organizzazione virtuale***»; infatti, il *content provider* (es. sito di *e-commerce*) non può configurare una sede fissa d'affari (vale a dire una S.O. sul territorio) nel caso in cui:

1. si avvalga di uno spazio virtuale fornito da un *service provider*.

2. lo spazio virtuale gli venga messo a disposizione su un *server* di terzi (o *in Cloud*), mancando la fisicità richiesta dalla definizione di S.O. *ex* art. 5 OCSE.

Questo problema potrebbe essere superato grazie alla prassi dell'Agenzia delle Entrate, che sul punto, ha chiarito (vgs. Ris. 28.5.2007, n. 119/E) che:

Un *server* ubicato in Italia è sufficiente a giustificare il "***place of business***", in quanto tale tecnologia è dotata di **consistenza fisica** e, quindi, può configurare una **sede fissa d'affari sul territorio**, anche in caso di **commercio elettronico**.

Bisogna tener conto però che **l'economia digitale si evolve rapidamente**, per cui le soluzioni che pensiamo applicabili nel 2018 potrebbero non esserlo in futuro.

La giurisprudenza Spagnola nel caso "***DELL***" è stata una delle prime ad individuare probabilmente la strada giusta, stabilendo che la S.O. potrebbe configurarsi anche per una **presenza virtuale**.

Da quanto esposto in sintesi, emerge una **criticità importante**, vale a dire che:

il già richiamato art. 162, comma 5, del TUIR pare disporre il **contrario** di quanto viene raccomandato nel progetto BEPS per l'economia digitale.

Ciò, lascia aperti possibili **contrasti normativi a livello domestico**, seppur in via meramente interpretativa.

Secondo la disciplina fiscale italiana, infatti, il contribuente che non pone in essere condotte **in contrasto con una norma**, ovvero, che dimostra di **attenersi alla norma a lui favorevole**, non può essere ritenuto artefice di un comportamento evasivo e elusivo.

Di conseguenza, **ai sensi del 169 del TUIR**, egli potrebbe derogare ad un eventuale accordo bilaterale stipulato dall'Italia con un altro Paese al solo fine di applicare la norma domestica a lui più favorevole al contribuente, vale a dire l'art. 162, comma 5, del TUIR.

Il DDL sulla "***S.O.O.***" non presenta alcuna proposta di abrogazione della norma interna di cui all'art. 162 comma 5, del TUIR.

Pertanto, in assenza di una modifica normativa, le Multinazionali dell'economia digitale potranno sempre appellarsi alla citata norma interna del TUIR anche se operano sul territorio con Agenti indipendenti che agiscono nell'ambito della loro ordinaria attività (art. 162, comma 7, del TUIR).

Ciò annullerebbe gli effetti positiva della riforma.

Secondo l'attuale versione del DDL, dunque, sembra che vi siano ancora ampi spazi di manovra per le Multinazionali come Facebook, Google, Amazon, Apple, Microsoft per gestire il tema della S.O. occulta/virtuale nell'economia digitale a proprio vantaggio.

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

La Direzione Scientifica

TAX LAB

Fiscalità dei Rapporti Internazionali

a cura del Dott. Claudio Melillo

Centro Studi di Economia e Diritto

www.economiaediritto.it

Per informazioni e approfondimenti:

cesed@economiaediritto.it

+39 335 7660876

MILANO (MI)
Via Andrea Massena, 2/A - 20145
Tel. +39 02 87199805
Cell. +39 335 7660876
cmelillo@economiaediritto.it
www.claudiomelillo.it