

Estos dos volúmenes recogen las Actas del Congreso 'Europa - América Latina. Dos continentes, un solo derecho. Unidad y especificidad del sistema jurídico latinoamericano', celebrado en la Universidad de Brescia del 19 al 22 de marzo de 2019, en el que participaron 62 profesores de diferentes áreas científico-disciplinarias, pertenecientes a 18 universidades europeas y 9 latinoamericanas. El derecho romano, el derecho civil, el derecho constitucional, la filosofía del derecho, el derecho laboral y fiscal, el derecho procesal civil y penal constituyeron el campo de acción dentro del cual los juristas de las dos áreas geográficas se confrontaron entre sí, ofreciendo su contribución para la armonización y unificación del derecho.

La universalidad del derecho, la igualdad sustancial, el 'bonum et aequum', la centralidad de la persona humana son las armas utilizadas para afirmar la 'resistencia' frente a los fenómenos de desintegración social y para responder a las exigencias de justicia que surgen de todos los pueblos del mundo. El derecho romano, comenzando desde la 'fundación' del sistema con Justiniano, consolida firmemente y unifica los dos continentes, constituyendo una única área espiritual y jurídica (Giorgio La Pira). La 'Roma americana', vestida con 'carne negra e india' (José Martí), se presenta así como heredera del sistema jurídico romanístico y ofrece, al mismo tiempo, su contribución para un intercambio mutuo de ideas, conceptos e instituciones, que aumentan y mejoran el sistema mismo (Sandro Schipani). Los 'Principios GADAL', elaborados por el 'Grupo de Armonización del derecho en América Latina', que publicamos en el Apéndice del volumen I, son testigos del diálogo constante entre juristas europeos y latinoamericanos, que desde siempre ha constituido una de las peculiaridades del *Dipartimento di Giurisprudenza* de la Universidad de Brescia. Los *Principios*, concebidos por juristas latinoamericanos, pero basados en los valores del derecho romano readaptados por la ciencia jurídica moderna, desembarcan en Europa y desde aquí regresan mejorados al Nuevo Mundo, en un intercambio mutuo de conocimientos y en un enriquecimiento siempre recíproco.

ANTONIO SACCOCCIO es *Professore ordinario di Diritto romano* en la *Università degli Studi di Brescia*, en la cual desde 2017 es Director del Departamento de Derecho. Asimismo es Director de la Revista *Roma e America*, autor de diferentes monografías y ensayos y ponente en numerosos congresos y seminarios en Europa, China y América Latina. Es, también, miembro de varias asociaciones académicas internacionales.

SIMONA CACACE es *Ricercatore confermato di Diritto privato comparato* y *Professore aggregato di Biodiritto* en el Departamento de Derecho de la *Università degli Studi di Brescia*. Ha obtenido *cum laude* el título de Doctorado en la *Scuola Sant'Anna di Pisa*. Ha publicado la monografía *Autodeterminazione in Salute* y más de setenta artículos y ensayos. Además integra el Comité editorial de la Revista *Roma e America*. Con ANTONIO SACCOCCIO ha ya coordinado el volumen *Sistema giuridico latinoamericano*. Summer School (Brescia, 9-13 luglio 2018), editado en 2019 por Giappichelli.

Due Tomi Indivisibili

20/II

A. Saccoccio - S. Cacace (a cura di) – EUROPA E AMERICA LATINA. DUE CONTINENTI, UN SOLO DIRITTO



COLLANA DEL DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BRESCIA

Antonio Saccoccio - Simona Cacace
(a cura di)

EUROPA E AMERICA LATINA DUE CONTINENTI, UN SOLO DIRITTO

Unità e specificità del sistema giuridico latinoamericano

Tomo II

EUROPA Y AMÉRICA LATINA
DOS CONTINENTES, UN SOLO DERECHO



G. Giappichelli Editore





COLLANA DEL DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BRESCIA

Terza Serie – 20/II

Antonio Saccoccio - Simona Cacace
(a cura di)

EUROPA E AMERICA LATINA
DUE CONTINENTI,
UN SOLO DIRITTO

Unità e specificità del sistema giuridico latinoamericano

Tomo II

EUROPA Y AMÉRICA LATINA
DOS CONTINENTES, UN SOLO DERECHO



G. Giappichelli Editore



tirant
lo blanch

© Copyright 2020
G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO
ISBN/EAN 978-88-921-3298-6
(Due volumi indivisibili)
<http://www.giappichelli.it>

© Copyright 2020
EDITORIAL TIRANT LO BLANCH - VALENCIA
ISBN 978-84-1355-260-6
<http://www.tirant.com>

La pubblicazione di questo volume è stata subordinata alla valutazione positiva espressa da due docenti esterni anonimi, sorteggiati dalla Direzione scientifica all'interno del Comitato editoriale permanente, secondo il modello della 'revisione fra pari in doppio cieco'. I relativi giudizi sono conservati a cura della Direzione scientifica.

La publicación de este volumen estuvo sujeta a la evaluación positiva expresada por dos profesores externos anónimos, seleccionados por la Dirección Científica mediante sorteo entre los miembros del Comité editorial permanente, de acuerdo con el modelo de 'revisión por pares doble ciego'. Los juicios relativos son conservados por la Dirección Científica.

Il presente volume è pubblicato con il contributo del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Brescia.

Stampa: Stampatre s.r.l. - Torino

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail autorizzazioni@clearedi.org e sito web www.clearedi.org.

Direzione scientifica:

Antonio Saccoccio, Aldo Andrea Cassi, Chiara Minelli, Valerio Pescatore

Comitato editoriale:

Gaetano Azzariti (Università degli Studi di Roma “La Sapienza”); Vittoria Barsotti (Università degli Studi di Firenze); Roberto Bartoli (Università degli Studi di Firenze); Francesco Bestagno (Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano); Paolo Biavati (Università degli Studi di Bologna – “Alma Mater Studiorum”); Raffaele Bifulco (Università di Roma LUISS – “Guido Carli”); Geraldina Boni (Università degli Studi di Bologna – “Alma Mater Studiorum”); Franca Borgogelli (Università degli Studi di Siena); Marina Calamo Specchia (Università degli Studi di Bari – “Aldo Moro”); Roberto Calvo (Università degli Studi della Valle d’Aosta); Cristina Campiglio (Università degli Studi di Pavia); Roberto Caranta (Università degli Studi di Torino); Antonio Carratta (Università degli Studi di Roma Tre); Riccardo Cardilli (Università degli Studi di Roma – “Tor Vergata”); Paolo Carnevale (Università degli Studi Roma Tre); Bruno Caruso (Università degli Studi di Catania); Pierluigi Chiassoni (Università degli Studi di Pisa); Giovanni Comandè (Scuola Superiore di Studi Universitari e Perfezionamento “S. Anna” – Pisa); Daria Coppa (Università degli Studi di Palermo); Orazio Condorelli (Università degli Studi di Catania); Gabriella De Giorgi Cezzi (Università degli Studi del Salento – Lecce); Gian Paolo Demuro (Università degli Studi di Sassari); Francesco De Santis (Università degli Studi di Salerno); Maria D’Arienzo (Università degli Studi di Napoli – “Federico II”); Ettore Dezza (Università degli Studi di Pavia); Angelo Dondi (Università degli Studi di Genova); Vera Fanti (Università degli Studi di Foggia); Pierangela Floris (Università degli Studi di Cagliari); Gian Luigi Gatta (Università degli Studi di Milano Statale); Enrico Genta (Università degli Studi di Torino); Andrea Giussani (Università degli Studi di Urbino – “Carlo Bo”); Maurilio Gobbo (Università degli Studi di Padova); Donata Gottardi (Università degli Studi di Verona); Antonino Gullo (Università di Roma LUISS – “Guido Carli”); Michele Graziadei (Università degli Studi di Torino); Fausta Guarriello (Università degli Studi di Chieti-Pescara – “G. d’Annunzio”); Andrea Lovato (Università degli Studi di Bari – “Aldo Moro”); Giovanni Luchetti (Università degli Studi di Bologna – “Alma Mater Studiorum”); Susanna Mancini (Università degli Studi di Bologna – “Alma Mater Studiorum”); Michela Manetti (Università degli Studi di Siena); Venerando Marano (Università degli Studi di Roma – Tor Vergata); Silvio Martuccelli (Università di Roma LUISS – “Guido Carli”); Luigi Melica (Università degli Studi del Salento); Remo Morzenti Pellegrini (Università degli Studi di Bergamo); Mario Notari (Università Bocconi di Milano); Paolo Pascucci (Università degli Studi di Urbino); Baldassarre Pastore (Università degli Studi di Ferrara); Claudia Pecorella (Università degli Studi Milano – “Bicocca”); Aldo Petrucci (Università degli Studi di Pisa); Valeria Piergigli (Università degli Studi di Siena); Maria Cristina Pierro (Università degli Studi dell’Insubria); Giorgio Pino (Università degli Studi di Roma Tre); Giuseppe Piperata (Università IUAV di Venezia); Barbara Pozzo (Università degli Studi dell’Insubria); Roberto Pucella (Università degli Studi di Bergamo); Franco Randazzo (Università degli Studi Catania); Francesco Riccobono (Università degli Studi di Napoli); Dino Rinoldi (Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano); Roberto Romboli (Università degli Studi di Pisa); Luigi Salamone (Università degli Studi di Cassino e del Lazio Meridionale); Aldo Schiavello (Università degli Studi di Palermo); Roberto Senigaglia (Università degli Studi di Venezia – “Ca’ Foscari”); Stefano Solimano (Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano); Marco Saverio Spolidoro (Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano); Emanuele Stolfi (Università degli Studi di Siena); Carmelo Elio Tavilla (Università degli Studi di Modena e Reggio Emilia); Antonio Felice Uricchio (Università degli Studi di Bari); Chiara Valsecchi (Università degli Studi Padova); Marco Versiglion (Università degli Studi di Perugia); Fabrizio Vismara (Università degli Studi dell’Insubria); Massimo Zaccheo (Università degli Studi di Roma – “La Sapienza”); Virginia Zambrano (Università degli Studi di Salerno).

Indice

pag.

TOMO I

PREFAZIONE

1. ANTONIO SACCOCCIO, *Europa y América Latina: dos continentes, un solo derecho* 1

PARTE I COSTITUZIONE E SISTEMA

2. SANDRO SCHIPANI, *Sistema del diritto romano. Sistema latinoamericano. Interpretazione sistematica in senso pieno. Giuristi, cittadini, uomini* 21
3. GIOVANNI LOBRANO, *Dai 'mezzi per difendere la libertà' ai modi di costituirli. Per 'sbloccare' la dottrina giuridica* 67
4. ANTONIO D'ANDREA, *Le forme giuridiche del potere politico nelle democrazie occidentali e il ritorno della prospettiva sovranista* 90
5. ADRIANA APOSTOLI, *Il primato della persona nel costituzionalismo europeo* 98
6. SUSANNA POZZOLO, *Interpretazione per principi, tutela dei diritti e ponderazione standard* 108
7. GIOVANNI TURELLI, *Modello sistematico e sensibilità storica in Dalmacio Vélez Sarsfield* 119

PARTE II PRINCÌPI GADAL

8. RICCARDO CARDILLI, *Il Código Marco delle obbligazioni del GADAL: terminologia e sistematica* 135
9. MARTHA LUCÍA NEME VILLARREAL, *La armonización del derecho a través de las enseñanzas humanistas del derecho romano: la experiencia europea y latinoamericana (GADAL)* 152

	<i>pag.</i>
10. JAVIER RODRÍGUEZ OLMOS, <i>Principios Generales en materia de obligaciones nel Codice Tipo delle obbligazioni per l'America Latina</i>	187
11. ALBERTO VENTURELLI, <i>L'apparato rimediale per la violazione della regola di buona fede</i>	196
12. CATALINA SALGADO RAMÍREZ, <i>El objeto de la obligación (prestación) en el Código Marco de las obligaciones para América Latina</i>	224
13. FRANCESCO GAMBINO, <i>Il Codice Tipo delle obbligazioni per l'America Latina. Quali principi nelle fonti delle obbligazioni?</i>	236
14. CARLOS SORIANO CIENFUEGOS, <i>Solidaridad y fianza en el derecho mexicano</i>	245
15. VALERIO PESCATORE, <i>Le obbligazioni solidali nell'Anteproyecto del Código Marco de obligaciones para América Latina</i>	280
16. GIAN FRANCO ROSSO ELORRIAGA, <i>La cesión de deudas en el Código Marco de obligaciones para América Latina</i>	295
17. ROBERTO CARLEO, <i>La disciplina dell'assunzione del debito altrui tra unità e pluralità</i>	311
18. LILIAN SAN MARTÍN NEIRA, <i>Aspectos que necesariamente deben considerarse cuando se reglamenta la cesión de crédito</i>	320
19. ANDREA GENOVESE, <i>La cessione del credito. Esperienze a confronto</i>	335
20. SHERALDINE PINTO OLIVEROS, <i>L'inadempimento delle obbligazioni nel Codice Tipo delle obbligazioni per l'America Latina</i>	344
21. MASSIMO PROTO, <i>Interesse del creditore e inattuazione del rapporto: soluzioni a confronto</i>	356
22. CARLO PILIA, <i>Tipicità e atipicità dell'illecito civile, con particolare riferimento ai principi GADAL</i>	364
23. FABIO ADDIS, <i>Intervento conclusivo</i>	418

APPENDICE PRINCÌPI GADAL

<i>Código Marco de obligaciones para América Latina</i>	431
<i>Elenco dei collaboratori</i>	457

TOMO II

PARTE III PERSONE

24. MICHELE SESTA, <i>Famiglia e figli in Europa: i nuovi paradigmi</i>	461
25. ALDO ANDREA CASSI, <i>Europa-America Latina: una plurisecolare discussione sullo statuto giuridico della persona e sull'assetto istituzionale della famiglia</i>	470

	pag.
26. MAURO PALADINI, <i>Il diritto italiano della famiglia tra normative europee e prospettive de iure condendo</i>	483
27. DAVID FABIO ESBORRAZ, <i>La nozione di famiglia nelle decisioni della Corte interamericana dei diritti umani</i>	494
28. NEYLIA ABOUD CASTILLO, <i>El cuidado compartido. Una propuesta viable en mirada latinoamericana</i>	520
29. SIMONA CACACE, <i>Dialoghi e monologhi a proposito di morte medicalmente assistita: il caso italiano e quello colombiano</i>	544

PARTE IV OBBLIGAZIONI E RESPONSABILITÀ

30. ALDO PETRUCCI, <i>Potere informativo e conclusione del contratto: spunti di comparazione diacronica</i>	565
31. FÁBIO SIEBENEICHLER DE ANDRADE, <i>Notas sobre a responsabilidade civil por fato ilícito no direito brasileiro</i>	589
32. RÓMULO MORALES HERVIAS, <i>Responsabilidad civil de terceros por acto ilícito ajeno en el derecho civil latinoamericano</i>	597
33. STATHIS BANAKAS, <i>European Traditions of Tort Liability: Prolegomena to a New European Tort Law</i>	617

PARTE V IMPRESA E SOCIETÀ

34. EDUARDO TEODORO JEQUIER LEHUEDÉ, <i>Las tendencias del derecho chileno de sociedades del siglo XXI: la sociedad por acciones como motor de emprendimiento para la PYME</i>	635
35. MAURIZIO ONZA, <i>L' 'accesso' alla società per azioni ed alla società a responsabilità limitata: qualche osservazione sulla produzione della ricchezza in Italia</i>	665
36. CARLOS DE CORES, <i>Digitalizzazione e circolazione giuridica</i>	685
37. ELISABETTA FUSAR POLI, <i>Dimensioni (spazio-temporali) del diritto nell'innovazione</i>	702
38. FRANCESCO MARIA MAFFEZZONI, <i>La 'clausola di consolidazione' nelle società di persone e il Código Marco de obligaciones para América Latina: idee e mondi a confronto</i>	715

**PARTE VI
LAVORO E TRIBUTI**

- | | | |
|-----|--|-----|
| 39. | FRANCESCA MALZANI , <i>Il lavoro nella gig economy tra qualificazione e tutele. Il caso dei riders</i> | 737 |
| 40. | GIUSEPPE CORASANITI , <i>La tassazione della Digital Economy: Progetto Beps, iniziative europee e prospettive nazionali</i> | 756 |
| 41. | CRISTIAN BILLARDI , <i>La tributación de la economía digital. Panorama latinoamericano</i> | 767 |

**PARTE VII
TUTELA DEI DIRITTI**

- | | | |
|---------------------------------|--|-----|
| 42. | GIOVANNI PRIORI POSADA , <i>El amparo en el Perú: más allá de la diferenciación de la tutela jurisdiccional</i> | 781 |
| 43. | LUCA PASSANANTE , <i>Per la difesa dell'onere della prova</i> | 798 |
| 44. | HERVÉ BELLUTA , <i>La vittima di reato come motore dell'armonizzazione nello spazio europeo di libertà, sicurezza e giustizia</i> | 819 |
| <i>Elenco dei collaboratori</i> | | 831 |

LA TASSAZIONE DELLA *DIGITAL ECONOMY*: PROGETTO BEPS, INIZIATIVE EUROPEE E PROSPETTIVE NAZIONALI

Giuseppe Corasaniti

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La *digital economy* nella prospettiva dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico. – 3. L'evoluzione degli studi in tema di economia digitale: l'*Interim Report* dell'OCSE e il Piano d'azione dell'Unione europea. – 4. I più recenti contributi italiani in tema di tassazione dell'economia digitale: l'imposta sui servizi digitali e l'introduzione del concetto di 'stabile organizzazione digitale'. – 5. Lo 'Stato dell'Arte' sulla tassazione dell'economia digitale. Osservazioni conclusive.

1. *Introduzione*

Il recente tentativo, operato dal Legislatore italiano in occasione dell'approvazione della l. 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. 'Legge di Bilancio 2019'), di introdurre nel nostro Paese una «imposta sui servizi digitali», testimonia chiaramente la preoccupazione – condivisa dall'Italia e dalla maggior parte degli ordinamenti europei – di individuare quanto prima una soluzione che sia in grado di far fronte alle indesiderate conseguenze cagionate, sotto il profilo fiscale, dall'avvento dell'economia digitale.

Ciò nonostante, similmente a quanto già accaduto con riguardo all'imposta sulle transazioni digitali introdotta dalla legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. 'Legge di Bilancio 2018'), nonché, ancora prima, con riferimento alla c.d. '*web tax* transitoria' ed all'art. 17 *bis*, d.p.r. n. 633 del 1972¹, anche la neo-introdotta

¹ Al riguardo si segnala brevemente che solamente l'imposta sulle transazioni digitali introdotta dall'art. 1, comma 1011 ss. della Legge di Bilancio 2018 può essere considerata come una '*web tax*' in senso proprio. La disposizione citata contemplava, difatti, l'istituzione di un'imposta da applicarsi alle transazioni – digitali – relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, effettuate da soggetti, residenti o non residenti, a condizione che il numero complessivo di transazioni, nel corso di un anno solare, superasse le 3.000 unità, e purché le prestazioni fossero rese nei confronti di sostituti d'imposta ex art. 23, comma 1, d.p.r. n. 600/1973, nonché di stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti. Per un maggiore approfondimento sul tema si veda, in dottrina: A. TOMASSINI, *L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2018, 172; M. LEO, *Quale tassazione per l'economia digitale*, in *Fisco*, 2018, 2010; E.

ta imposta sui servizi digitali sembra avere mancato il suo obiettivo, non avendo ancora trovato effettiva applicazione neppure a seguito delle più recenti modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2020. Ebbene, l'ultimo (presumibile) fallimento italiano in tema tassazione dell'economia digitale, offre l'occasione di ripercorrere brevemente le iniziative adottate sul tema nel contesto europeo, con particolare attenzione alle recenti conclusioni raggiunte in seno all'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (di seguito 'OCSE').

2. *La digital economy nella prospettiva dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico*

La problematica concernente la tassazione dell'economia digitale costituisce, ormai da tempo, oggetto di studio approfondito sia in ambito nazionale sia in ambito sovranazionale. Difatti, il progressivo processo di globalizzazione che, specie nell'ultimo decennio del secolo scorso, ha determinato profondi mutamenti nel contesto dei sistemi economico-produttivi, ha senza dubbio incentivato lo sviluppo di imprese multinazionali che, a differenza delle imprese intese in senso tradizionale, producono redditi legati non più ai terreni, agli immobili, alle materie prime, bensì redditi legati allo sfruttamento di algoritmi, codici sorgente e, più in generale, alla compravendita di beni immateriali che, grazie alla loro stessa natura, sfuggono al controllo da parte delle Amministrazioni finanziarie².

A ciò si aggiunga che, ad una sempre maggiore internazionalizzazione dei

DELLA VALLE, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito?*, *ivi*, 2018, 1510. Diversamente, la c.d. 'web tax transitoria', introdotta in sede di conversione del d.l. n. 50/2017, ad opera della l. n. 96/2017 (c.d. Manovra correttiva), contemplava, per la verità, una particolare «procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata» grazie alla quale si consentiva a società ed enti facenti parte di grandi gruppi multinazionali di avviare un procedimento in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria allo scopo di definire i debiti tributari dell'eventuale stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato, usufruendo di benefici in termini sanzionatori. Cfr. M. CERRATO, *La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. web tax transitoria)*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 751; F. BONICHI, *Italian Web Tax Mitigates Tax Penalties for Undisclosed PEs*, in *Tax Planning International: European Tax Service*, London, 2017, 19, 7, 3; O. LANFRANCHI, *The Italian «Web Tax»: the New Administrative Procedure for Multinational Enterprises to Disclose Hidden Permanent Establishments in Italy*, in *International Transfer Pricing Journal*, Amsterdam, 2017, 24, 5, 390.

² Sul tema si vedano: V. UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 1 ss.; V. UCKMAR-G. CORASANITI-P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE-C. CORRADO OLIVA, *Manuale di diritto tributario internazionale*, Milano, 2012, XXVI ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Istituzioni di diritto tributario internazionale*, Milano, 2016; P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017. Si consenta inoltre il rinvio a G. CORASANITI, *Concorrenza fiscale aggressiva e aiuti di Stato: brevi considerazioni in merito al 'Caso Apple'*, in *Atti del Convegno tenuto a Roma presso la Sapienza Università di Roma il 19 febbraio 2017*, a cura di P. BORIA, Milano, 2018, 86.

mercati e dell'economia, fortemente stimolata dallo sviluppo tecnologico, non si è tuttavia accompagnata un'adeguata risposta né da parte dei sistemi giuridici nazionali né, soprattutto, da parte dell'ordinamento tributario internazionale, nell'ambito del quale molti dei tradizionali principi ed istituti contemplati hanno iniziato a mostrare tutta la loro debolezza.

Per tale ragione, sia i Paesi membri dell'OCSE sia le istituzioni europee, hanno promosso negli anni diverse iniziative volte ad individuare possibili soluzioni alle conseguenze cagionate, sotto il profilo fiscale, dallo sfruttamento, da parte delle c.d. multinazionali digitali, dei *gaps* esistenti tra i singoli sistemi fiscali nazionali attraverso la realizzazione di schemi di pianificazione fiscale aggressiva³ che danno luogo a fenomeni di *'Base erosion and profit shifting'* (i.e., 'BEPS'). Proprio allo scopo di porre un freno al verificarsi di tali situazioni, l'OCSE ha predisposto, nel febbraio 2013, un documento denominato «*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*» (c.d. 'Rapporto BEPS')⁴, al fine di incoraggiare una seria riflessione in merito alle dimensioni, ormai allarmanti, assunte dai suddetti fenomeni e sottolineando, per quanto qui rileva, come la digitalizzazione dell'economia avesse fortemente contribuito al verificarsi di situazioni di tal genere. La rilevanza della *digital economy* nel contesto in discorso appare del tutto evidente, peraltro, considerando che all'interno dell'*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*⁵, presentato dall'OCSE il 19 luglio 2013, la prima delle quindici tematiche sulle quali intervenire tempestivamente al fine di contrastare i fenomeni BEPS risultava ad essa dedicata: l'*Action 1* del Piano d'Azione, difatti, era espressamente intitolata *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*.

È tuttavia all'interno del Rapporto finale *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*⁶, presentato il 5 ottobre 2015, che l'OCSE, premessa un'articolata ed approfondita disamina del fenomeno *'digital economy'* con particolare riguardo alle nuove tipologie di *business* affermatesi, nel corso degli anni, grazie all'evoluzione delle tecnologie informatiche, concentrava la propria attenzione sulle possibili iniziative da intraprendere a livello fiscale per evitare il verificarsi di fenomeni di erosione

³ Sul tema si vedano: P. ADONNINO, *La pianificazione fiscale internazionale*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, cit., 57 ss.; M. LANG, *'Aggressive Steuerplanung' – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission*, in *Steuer und Wirtschaft International*, Wien, 2013, 23, 2, 62 ss.; A. HACKER, *Herausforderungen der Finanzverwaltung im Lichte vermehrt bekannt gewordener Abgabenvermeidungen – aggressiver Steuerplanungen (ATP)*, in *Österreichische Steuerzeitung*, Wien, 2013, 66, 13-14, 302 ss.

⁴ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Paris.

In dottrina si vedano, al riguardo: J. BONEKAMP, *Der OECD-Report Addressing Base Erosion and Profit Shifting: Reaktionen der OECD auf aktuelle Entwicklungen in der internationalen Unternehmensbesteuerung*, in *IWB*, Herne, 2013, 15, 514 ss.; H. SELF, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, in *British Tax Review*, London, 2013, 2, 117 ss.

⁵ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris.

⁶ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris.

delle basi imponibili. Un particolare rilievo assumeva, a parere dell'OCSE, la possibilità che le imprese multinazionali operanti nel settore digitale fossero in grado di sottrarsi al potere impositivo di uno Stato grazie all'assenza di collegamenti di natura fisica sul territorio di quest'ultimo, pur manifestandovi, tuttavia, una significativa presenza economica. Ebbene, secondo quanto chiarito nel *Final Report*, da tale circostanza conseguiva, in via assolutamente preliminare, la necessità di procedere ad una revisione del concetto di 'nexus' e, di conseguenza, dell'istituto della stabile organizzazione, ormai non più consoni al mutato contesto economico⁷ e, peraltro, oggetto di un'apposita azione, la settima, dell'*Action Plan*⁸. Contemporaneamente, il Rapporto proponeva l'introduzione, in via alternativa, di una *withholding tax* ovvero di una *equalization levy*, una sorta di 'contributo di perequazione'⁹.

3. *L'evoluzione degli studi in tema di economia digitale: l'interim report dell'OCSE e il Piano d'azione dell'Unione europea*

Il 16 marzo 2018, l'OCSE ha reso pubblico un apposito documento, denominato *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, allo scopo di rendere noti i progressi effettuati nell'ambito dell'Organizzazione con riguardo alle tematiche fiscali di rilievo ai fini della *digital economy*. Il *Report*, di natura essenzialmente provvisoria e volto ad anticipare le conclusioni che saranno adottate entro il 2020 e che, si auspica, illustreranno le definitive risoluzioni da adottarsi sul tema, consta di otto capitoli all'interno dei quali è stata analiticamente delineata l'evoluzione degli studi condotti sul tema dalla 'Task Force on the Digital Economy' (c.d. 'TFDE'), un gruppo di lavoro appositamente istituito all'interno del Comitato Affari Fiscali dell'OCSE¹⁰, con la preziosa collaborazione, a decorrere dal 2016, del c.d. *Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting*, composto da un ampio numero di Paesi e giurisdizioni.

All'interno del *Report* in discorso, si è anzitutto dedicata una particolare attenzione ai progressi conseguiti, nel contesto internazionale, con riferimento all'attività di implementazione delle diverse misure contemplate all'interno dell'*Action Plan*, con specifico riguardo alle Azioni di maggior rilevanza ai fini

⁷ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, cit., 110 ss.

⁸ A tal riguardo si veda OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris.

⁹ Per maggiori approfondimenti si veda OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, cit., 115 ss.

¹⁰ In particolare, l'istituzione della TFDE fu prevista all'interno dell'*Action Plan* del 2013. Cfr. OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, cit, 14.

della risoluzione delle tematiche fiscali conseguenti alla digitalizzazione dell'economia¹¹. Un'ulteriore riflessione ha inoltre riguardato le modalità attraverso le quali, nell'ambito dei *businesses* di natura digitale, i dati e la partecipazione degli utenti possono contribuire alla creazione di valore e, conseguentemente, si è posto l'interrogativo se il suddetto valore e, più precisamente, il luogo in cui lo stesso viene realizzato, dovesse considerarsi rilevante ai fini dell'assoggettamento ad imposizione dei profitti realizzati dalle multinazionali digitali. Difatti, in un contesto economico caratterizzato dalla possibilità, per le imprese, di operare al di fuori della giurisdizione di appartenenza, ma in assenza di una presenza fisica su di un altro territorio e, soprattutto, di interagire tramite piattaforme *online* con utenti e consumatori finali ovunque localizzati, la preoccupazione principale posta in luce dal *Report* era che si creasse una sorta di 'disallineamento territoriale' idoneo a sottrarre ad imposizione una (assai rilevante) porzione dei profitti conseguiti dalle medesime imprese, (profitti) in parte derivanti dall'interazione (cui faceva seguito una potenziale creazione di valore aggiunto per il *business*) con gli utenti.

Facendo proprie le riflessioni di cui s'è detto poc'anzi, la Commissione europea ha ritenuto opportuno fornire il proprio contributo mediante la proposizione di un piano d'azione 'parallelo' rispetto alle iniziative promosse in seno all'OCSE e procedendo quindi alla pubblicazione, il 21 marzo 2018, di una Comunicazione, due Proposte di direttiva ed una Raccomandazione, tutte specificamente concernenti la tematica in discorso¹². A tal riguardo, considerato che «una tassazione equa ed efficace è essenziale per sostenere il mercato unico digitale affinché esso realizzi il suo potenziale», la Commissione sosteneva l'importanza di «prevedere un contesto fiscale aggiornato in cui sia riconosciuto il pieno valore delle attività digitali e in cui le imprese orientate al digitale possano crescere beneficiando di un contesto imprenditoriale prevedibile ed equo» sottolineando che «al pari di tutte le altre imprese, le imprese che svolgono attività digitali devono contribuire al gettito fiscale necessario per finanziare i servizi pubblici di cui si avvalgono¹³».

A tale scopo, la Commissione ha dunque formulato, anzitutto, la Proposta

¹¹ Il riferimento è, in particolare, alle seguenti azioni: i) *Action 3 – Strengthen CFC rules*; ii) *Action 5 – Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance*; iii) *Action 6 – Prevent treaty abuse*; iv) *Action 7 – Prevent the artificial avoidance of PE status*; v) *Actions 8, 9, 10 – Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation*.

¹² Cfr. COM(2018) 146 final, *Comunicazione al Parlamento europeo e al Consiglio – È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale*, Bruxelles, 21 marzo 2018; COM(2018) 147 final, *Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, Bruxelles, 21 marzo 2018; COM(2018) 148 final, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, Bruxelles, 21 marzo 2018; C(2018) 1650 final, *Raccomandazione della Commissione del 21.3.2018 relativa alla tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, Bruxelles, 21 marzo 2018.

¹³ Cfr. COM(2018) 146 final, *Comunicazione al Parlamento europeo e al Consiglio – È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale*, cit., 3 ss.

di Direttiva COM(2018) 147 final, ove si poneva in evidenza che «il fatto di applicare all'economia digitale le norme attuali in materia di imposta sulle società ha portato a un disallineamento tra il luogo in cui gli utili sono tassati e il luogo in cui è creato il valore¹⁴», rilevando inoltre che la necessità di procedere ad un adeguamento dei sistemi fiscali nazionali al mutato contesto economico rappresentava una necessità unanimemente avvertita in ambito internazionale. In particolare, chiariva la Commissione, occorre procedere ad una 'rivisitazione' del tradizionale concetto di 'stabile organizzazione', definendo una normativa idonea a «stabilire un nesso imponente per le imprese digitali operanti a livello transfrontaliero che hanno una presenza commerciale non fisica», bensì una «presenza digitale significativa¹⁵». Conseguentemente, poiché ai fini della determinazione degli utili attribuibili ad una stabile organizzazione si applicano, attualmente, le linee guida dell'OCSE in materia di *transfer pricing* che, tuttavia, risultano essere state concepite con riguardo a modelli di impresa c.d. 'tradizionali', la Commissione rilevava la necessità di stabilire principi adeguati «per l'attribuzione degli utili ad un'impresa digitale».

Ebbene, quella appena illustrata rappresentava la c.d. '*comprehensive solution*', ovvero una soluzione 'di lungo periodo', evidentemente molto complessa e di difficile attuazione, ragion per cui, con la Proposta di Direttiva COM(2018) 148 final, la Commissione ha altresì presentato una soluzione temporanea (c.d. '*targeted solution*'), ritenuta di più semplice applicazione. La Proposta, volta ad affrontare «a titolo provvisorio il problema dell'inadeguatezza delle attuali norme in materia di imposta sulle società per l'economia digitale», considerava la possibilità di introdurre un «sistema comune d'imposta sui ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali da parte di soggetti passivi¹⁶» ovvero, più precisamente un'imposta indiretta sui servizi digitali (di seguito 'ISD'), da applicarsi – con aliquota pari al 3 per cento – «sui ricavi lordi di un'impresa provenienti dalla fornitura di servizi che rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta, al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte analoghe¹⁷». A tal proposito, l'art. 3 della Proposta di Direttiva si premurava di definire le tipologie di servizi digitali la cui fornitura potesse generare ricavi imponibili ai fini dell'imposta in oggetto, chiarendo altresì, al successivo art. 5, che ai fini dell'individuazione del c.d. 'luogo di imposizione',

¹⁴ COM(2018) 147 final, *Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, cit., 1.

Sul tema si vedano: L.A. SHEPPARD, *Digital Permanent Establishment and Digital Equalization Taxes*, in *Tax Notes International*, 2018, 90, 1, 9 ss.; M. SOMARE-M. SAPIRIE, *Permanent establishment and the digital economy*, in *Tax notes international*, 2018, 90, 1, 31 ss.

¹⁵ COM(2018) 147 final, *Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, cit., 3.

¹⁶ COM(2018) 148 final, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, cit., 3.

¹⁷ COM(2018) 148 final, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, cit., 10.

dovesse considerarsi rilevante lo Stato membro, o gli Stati membri, in cui si trova l'utente, ma «indipendentemente dal fatto che l'utente abbia contribuito finanziariamente alla generazione di ricavi per l'impresa¹⁸». Sotto il profilo soggettivo, l'art. 4, par. 1 della Proposta chiariva inoltre che dovessero considerarsi 'soggetti passivi' ai fini dell'ISD quelle entità che, nel corso dell'esercizio finanziario, conseguissero un ammontare di ricavi superiore a 750 milioni di euro, a livello mondiale, ed a 50 milioni di euro, all'interno dell'Unione¹⁹.

4. *I più recenti contributi italiani in tema di tassazione dell'economia digitale: l'imposta sui servizi digitali e l'introduzione del concetto di 'stabile organizzazione digitale'*

Nonostante l'Unione europea abbia in più occasioni sconsigliato agli Stati membri di procedere all'adozione di iniziative unilaterali, nel contesto italiano, ormai da qualche anno, il Legislatore ha tentato di individuare possibili soluzioni alle problematiche fiscali conseguenti al massiccio sviluppo di *businesses* di natura digitale, proponendo l'introduzione di misure che potessero contribuire a porre un freno al verificarsi di fenomeni BEPS.

Volendo soffermarsi sul più recente progetto nazionale, deve tenersi in considerazione che la Legge di Bilancio 2019 ha introdotto, con l'art. 1, comma 35 e seguenti, una nuova 'imposta sui servizi digitali', procedendo alla contemporanea abrogazione dell'art. 1, commi da 1011 a 1019 della precedente Legge di Bilancio 2018, con il quale era stata contemplata la (diversa) 'imposta sulle transazioni digitali' che, tuttavia, non è mai entrata in vigore stante la

¹⁸ COM(2018) 148 final, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, cit., 11.

¹⁹ Per un maggiore approfondimento sul tema si vedano, anche in senso critico: A. TOMASSINI-A. SANDALO, *L'iniziativa della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2018, 1395 ss.; A. URICCHIO-W. SPINAPOLICE, *La corsa a ostacoli della web taxation*, in *Rass. trib.*, 2018, 451 ss.; T. DI TANNO, *La web tax europea: una misura innovativa ed emergenziale*, in *Corr. trib.*, 2018, 1531 ss.; T. O'SHEA, *Comments on the EU's Proposed Indirect Digital Services Tax*, in *Tax Notes International*, Falls Church, 2018, 90, 13, 1373 ss.; M. NIEMINEN, *The Scope of the Commission's Digital Tax Proposals*, in *Bulletin for International Taxation*, Amsterdam, 2018, 72, 11, 664 ss.; C. WICHER, *Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Diskussionen auf EU-Ebene gehen in die nächste Runde*, in *IWB*, Herne, 2018, 576 ss.; S. BENDLINGER, *(Un-)Sinn der digitalen Betriebsstätte: Richtlinienpaket der EU zur Besteuerung der Digital Economy = (Non)sense of the Digital Permanent Establishment: Package of EU Directives on Taxation of the Digital Economy*, in *Steuer und Wirtschaft International*, Wien, 2018, 28, 6, 268 ss. Si veda inoltre ASSONIME, *Fiscalità internazionale: le nuove linee di intervento OCSE, USA e UE a confronto*, Circolare n. 19, 1° agosto 2018, con il commento di M. LEO, *La tassazione dell'economia digitale sulle due sponde dell'Atlantico: spunti di riflessione dalla circolare Assonime*, in *Fisco*, 2018, 37. Sul tema, inoltre: V. CERIANI-G. RICCOTTI, *Riflessioni sul coordinamento internazionale della fiscalità d'impresa*, in *Rass. trib.*, 2019, 30 ss.

mancata emanazione dei relativi regolamenti di attuazione.

Diversamente dalla precedente (ed inattuata) *web tax*, l'imposta sui servizi digitali di cui all'ultima Legge di Bilancio ricalca essenzialmente il modello di ISD concepito in ambito comunitario ed illustrato nella citata Proposta di Direttiva COM(2018) 148 final. Difatti, secondo quanto previsto dalla recente disciplina italiana, anzitutto devono considerarsi quali 'soggetti passivi' dell'imposta coloro i quali esercitino un'attività di impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare, conseguono congiuntamente un complessivo ammontare di ricavi, ovunque realizzati, non inferiore a 750 milioni di euro ed un ammontare di ricavi non inferiore a 5.500.000 euro, derivanti da specifici servizi digitali, come individuati dall'art. 1, comma 37, purché realizzati all'interno del territorio dello Stato.

Soddisfatte le citate condizioni, la legge contempla un'aliquota pari al 3 per cento da applicarsi sull'ammontare dei ricavi (lordi) realizzati dal soggetto passivo in ciascun trimestre (diversamente rispetto a quanto disposto dalla disciplina europea), al netto dell'Iva e di analoghe imposte indirette²⁰.

Con particolare riguardo ai profili di rilievo dal punto di vista territoriale, l'art. 1, comma 40 prevede che «un ricavo si considera tassabile in un determinato periodo d'imposta se l'utente di un servizio tassabile è localizzato nel territorio dello Stato in detto periodo», contemplando di seguito specifiche regole volte a determinare la localizzazione in Italia del singolo utente a seconda della tipologia di servizio digitale che, di volta in volta, viene in considerazione.

Ai fini dell'applicabilità dell'imposta non rileva, al contrario, il luogo in cui il fornitore del servizio ha stabilito la propria residenza che, indifferentemente, può essere in Italia o all'estero.

Ciò posto, analogamente a quanto era stato previsto dall'art. 1, comma 1012 della Legge di Bilancio 2018 con riferimento all'imposta sulle transazioni digitali che, si ricorda, non è mai effettivamente entrata in vigore, l'art. 1, comma 45 della Legge di Bilancio 2019 rinviava ad un successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi, entro la fine di aprile, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico e previa consultazione dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni, del Garante per la protezione dei dati personali e dell'Agenzia per l'Italia digitale, la previsione di più specifiche disposizioni che garantissero l'attuazione dell'imposta sui servizi digitali. Tale decreto, tuttavia, non è mai stato emanato, con la conseguenza che, di fatto, la suddetta *web tax* italiana non ha mai trovato concreta applicazione. A tal riguardo, pare tuttavia opportuno segnalare che il tentativo di introduzione dell'imposta sui servizi digitali in Italia è stato reiterato in occasione della più recente Legge di Bilancio (*i.e.*, l. 27 dicembre 2019, n. 160), il cui art. 1, co. 678 ss. ha apportato talune lievi modifiche di carattere sostanziale alla disciplina della *web tax* contemplata dall'art. 1, co. 35 ss. della l. n. 145 del 2018,

²⁰ Sono tuttavia esclusi, in accordo con l'art. 1, comma 38, i ricavi derivanti dai servizi digitali, come indicati al precedente comma 37, che siano resi a soggetti che debbano considerarsi controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante, *ex art.* 2359 c.c.

eliminando inoltre – ed è questa la novità di maggior rilievo – l'esigenza di provvedere all'emanazione del relativo decreto ministeriale di attuazione. Ne consegue che, sebbene appaia piuttosto arduo immaginarne una effettiva operatività, ad oggi risulta tuttavia in vigore, nel nostro Paese, un'imposta sui servizi digitali.

Si ritiene opportuno segnalare, inoltre, che il Legislatore italiano ha inteso conformarsi alle indicazioni formulate nel contesto internazionale e, in particolare, in ambito OCSE, anche per quanto concerne la 'rivisitazione' del tradizionale istituto della stabile organizzazione che, come si è in precedenza posto in evidenza, non appare ormai più adeguato rispetto alle trasformazioni derivanti dalla progressiva digitalizzazione del settore economico. Più precisamente, l'art. 1, comma 1010 della Legge di Bilancio 2018 ha introdotto significative modifiche all'art. 162 TUIR mediante l'inserimento, al comma 2, della nuova lett. *f-bis*), volta essenzialmente ad 'aggiornare' la *positive list* contemplata dalla norma in discorso. Difatti, secondo quanto previsto dall'attuale formulazione della disposizione citata, può configurarsi una stabile organizzazione anche quando vi sia «una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso²¹».

Si rileva altresì che, contestualmente alla modifica dell'art. 162 TUIR ed, evidentemente, per ragioni di coerenza sistematica, la Legge di Bilancio 2018 ha provveduto all'abrogazione del comma 5 della medesima norma, il quale escludeva la «configurabilità di una stabile organizzazione 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 servizi²²».

Ad ogni modo, sebbene la novella legislativa debba essere salutata con favore in quanto aderente alle indicazioni formulate in sede OCSE, permangono tuttavia talune criticità, sia in ragione della stessa formulazione della citata norma²³, sia con riguardo alla sua collocazione nella parte dedicata alla stabile organizzazione materiale²⁴.

²¹ Per un approfondimento sul tema si vedano: S. GUARINO, *La nozione di stabile organizzazione nell'era dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2018, 716 ss.; A. DELLA ROVERE-F. PECORARI, *Stabile organizzazione: profili di novità in ambito OCSE e nazionale*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2018, 23 ss.; F. PADOVANI, *Riflessioni in tema di trattamento fiscale dei soggetti non residenti svolgenti attività d'impresa all'estero e privi di stabile organizzazione in Italia, con particolare riferimento alle sfide poste dall'economia digitale*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 55 ss.

²² Cfr. D. AVOLIO, *La nuova definizione di stabile organizzazione*, in *Corr. trib.*, 2018, 265.

²³ Come sottolineato in dottrina, infatti, «la formulazione della nuova lettera *f-bis* del comma 2 dell'art. 162 TUIR è del tutto generica e non si riferisce unicamente, come forse sarebbe opportuno, alle imprese della *digital economy*» (cfr. L. CARPENTIERI, *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 388).

²⁴ Cfr. L. CARPENTIERI, *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, cit., 389 nonché, per un'analisi maggiormente approfondita, S. FIORENTINO, *Stabile organizzazione virtuale "versus" presenza digitale significativa*, in *Dir. e proc. trib.*, 2019, 129 ss.

5. Lo 'Stato dell'Arte' sulla tassazione dell'economia digitale. Osservazioni conclusive

Il dibattito in merito alla tassazione della *digital economy* deve considerarsi, allo stato attuale, tutt'altro che sopito.

Da un lato, difatti, le Proposte di Direttiva formulate in sede europea nel marzo 2018, hanno incontrato una forte opposizione da parte di taluni Stati membri, con la conseguenza che, preso atto dell'impossibilità di raggiungere un accordo sul punto, le originarie iniziative sono state abbandonate. Su proposta del Consiglio dell'Unione europea si è dunque suggerita l'introduzione di una misura di carattere più limitato, unicamente volta a colpire i ricavi derivanti dalla fornitura di servizi pubblicitari digitali, al fine di istituire il c.d. «sistema comune d'imposta sulla pubblicità digitale» (IPD)²⁵. Tuttavia, anche quest'ultima Proposta, oggetto di discussione nel corso del Consiglio ECOFIN svoltosi il 12 marzo 2019, non ha ottenuto un adeguato sostegno da parte degli Stati membri.

In ambito OCSE, d'altro canto, a seguito della pubblicazione dell'*Interim Report* nel marzo 2018, si è avvertita la necessità di considerare la possibilità di sottoporre ad approfondimento nuove proposte²⁶, le quali sono state oggetto di una consultazione pubblica degli *stakeholders* dal 13 febbraio al 6 marzo 2019²⁷. In particolare, tali nuove proposte sono state essenzialmente suddivise in due 'pilastri', il primo dei quali avente ad oggetto le problematiche concernenti le modifiche da apportare al concetto di *nexus* e, conseguentemente, ad individuare una disciplina adeguata al fine di consentire un'equa allocazione dei profitti alle imprese operanti nel digitale. Gli studi concernenti il secondo 'pilastro', invece, hanno quale primario obiettivo quello di tentare una risoluzione delle rimanenti questioni derivanti da fenomeni BEPS²⁸.

A tal riguardo, secondo quanto previsto dal Programma di lavoro pubblicato nel maggio scorso ed approvato nel corso del *summit* del G20 tenutosi a giugno in Giappone²⁹, l'*Inclusive Framework* dovrebbe giungere ad una defini-

²⁵ Cfr. Consiglio dell'Unione europea, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sulla pubblicità digitale applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di servizi pubblicitari digitali – Accordo politico*, Bruxelles, 1° marzo 2019.

²⁶ OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – Policy Note*, 23 gennaio 2019.

²⁷ OECD (2019), *Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – Public Consultation Document*, 13 febbraio – 6 marzo 2019.

²⁸ Per un maggiore approfondimento sul tema si veda: CONFINDUSTRIA, *Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia*, Nota di aggiornamento, Giugno 2019, 28 ss.

²⁹ Cfr. OECD (2019), *Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. A tal riguardo si segnala che, sebbene il *two pillar approach* sia rimasto un punto fermo del Programma, prendendo atto della eccessiva complessità delle tre proposte formulate nel contesto del *Pillar One*, il Segretariato dell'OCSE ha tuttavia raccomandato di procedere – con riguardo al primo pilastro – adottando un approccio unificato, allo scopo di proseguire i lavori concentrandosi sugli aspetti

tiva risoluzione delle questioni di natura fiscale poste dalla *digital economy* entro la fine del 2020. Frattanto, coerentemente con le indicazioni provenienti sia dall'OCSE sia dall'Unione europea, i singoli Stati membri dovrebbero astenersi dall'eventuale adozione di iniziative unilaterali, idonee unicamente a creare ulteriori disallineamenti ed effetti distorsivi della concorrenza all'interno del mercato.

Ciò nonostante, oltre ai tentativi – per il momento non ancora giunti ad effettivo compimento – realizzati dal nostro Paese al fine di introdurre un'imposta sui servizi digitali, anche altri Stati membri, ignorando i moniti internazionali, sembrano voler proseguire in modo unilaterale. È il caso, in particolare, della Francia, ove nel luglio 2019 è stata approvata la c.d. 'Taxe GAFA'³⁰, un'imposta strutturata sul modello prospettato dall'Unione europea nella Proposta di Direttiva COM (2018) 148 final, che difatti contempla l'applicazione di un'aliquota del 3 per cento che colpirà quelle imprese operanti in ambito digitale il cui fatturato risulti superiore a 750 milioni di euro, a livello mondiale, a condizione che per un ammontare pari almeno a 25 milioni il suddetto fatturato sia riconducibile al territorio francese.

L'introduzione della GAFA, fortemente osteggiata dagli Stati Uniti, i quali hanno minacciato ritorsioni di natura economica nei confronti dello Stato francese, rende evidentemente ancor più necessario e non più procrastinabile il raggiungimento di un consenso a livello globale.

comuni delle stesse. Ciò posto, tanto il rinnovato "Unified Approach" relativo al *Pillar One*, quanto la proposta GloBE teorizzata entro il *Pillar Two*, sono stati oggetto di due distinti *Public Consultation Document*, entrambi posti all'attenzione degli *shareholder* sul finire dello scorso anno, e all'interno dei quali sono stati illustrati con particolare dettaglio gli elementi essenziali che dovrebbero costituire il fondamento delle proposte medesime. Cfr. OECD (2019), *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One. Public Consultation Document*, 9 ottobre – 12 novembre 2019; OECD (2019), *Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) – Pillar Two – Public Consultation Document*, 8 novembre – 2 dicembre 2019.

³⁰ Il termine 'GAFA' rappresenta un acronimo derivante dai nomi di talune grandi multinazionali digitali, ovvero Google, Apple, Facebook ed Amazon.