

Francesca Amaddeo, Kelly Scapozza e Samuele Vorpe

Francesca Amaddeo, laureata in giurisprudenza presso l'Università di Ferrara, Avvocato e Dottoressa di ricerca in Diritto dell'Unione europea ed ordinamenti nazionali, lavora in

qualità di collaboratrice scientifica presso il Centro competenze tributarie (CCT) del DEASS. Kelly Scapozza, dopo aver conseguito il Bachelor of Arts in Relazioni internazionali con specia-

lizzazione in Economia e diritto ed il Master of Law in Diritto e economia dell'Università di Losanna, è attiva presso il CCT come assistente. Samuele Vorpe è Responsabile del CCT e del

Master of Advanced Studies in Tax Law. È redattore responsabile della rivista mensile *Novità fiscali*, edita dalla SUPSI, oltre che autore di numerose pubblicazioni.

Imprese digitali e fiscalità

La rivoluzione tecnologico-digitale ha comportato un cambiamento del modo di operare tradizionale delle imprese, incentrato sulla presenza fisica in determinati territori ove porre in essere la propria attività di cessione di beni e/o prestazione di servizi. Ad oggi, infatti, tramite la rete l'economia è dematerializzata. Ciò impatta in maniera rilevante sul sistema normativo tributario, che si trova a dover innovare i principi ed i concetti classici di territorialità su cui è da sempre stato improntato.

Lo scenario internazionale: OCSE ed UE

La comunità internazionale ha sempre più acquisito coscienza del fenomeno della digi-globalizzazione e dell'inidoneità dei concetti su cui il sistema normativo tributario è innestato. A partire dal 2015, tramite il Piano d'azione BEPS (Erosione della Base imponibile e Trasferimento degli Utili, nella versione inglese *Base Erosion and Profit Shifting*), l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) ha recentemente analizzato la problematica, evidenziando come le imprese operanti nel settore digitale, sfruttando le lacune sussistenti date dall'assenza di norme coniate appositamente per tale ambito, siano in grado di porre in essere pianificazioni fiscali aggressive che determinano una mancata imposizione nel luogo in cui gli utili sono prodotti.

La problematica principale consiste nella modifica del cosiddetto (cd.) "nesso territoriale", cristallizzatosi nell'istituto della cd. "stabile organizzazione" o – come meglio conosciuto in Svizzera – di stabilimento d'impresa o succursale, criterio essenziale su cui – da sempre – si procede all'allocatione della potestà impositiva per gli Stati. Se prima, infatti, le imprese e, in particolare, le multinazionali, stabilivano succursali

in ogni paese d'interesse in cui svolgere affari, al fine di massimizzare la gestione dell'attività del gruppo in quel determinato territorio – stante l'assenza o, comunque, la complessità del sistema di comunicazioni, le problematiche relative al cambio valuta, i dazi doganali, i trasporti, ecc. – oggi, per via dell'eliminazione di molteplici tra questi fattori, si è avuto un passaggio a prodotti digitali e ad un'economia basata sui servizi. I medesimi gruppi di multinazionali, pertanto, si sono progressivamente globalizzati, operando esclusivamente in via digitale nei singoli Stati, mantenendo, invece, la propria sede fisica laddove fosse possibile sfruttare il più favorevole regime fiscale (per esempio, in Irlanda).

“Se prima le imprese e, in particolare, le multinazionali, stabilivano succursali in ogni paese d'interesse in cui svolgere affari, al fine di massimizzare la gestione dell'attività del gruppo in quel determinato territorio (...) oggi, per via dell'eliminazione di molteplici tra questi fattori, si è avuto un passaggio a prodotti digitali e ad un'economia basata sui servizi.”

Le ripercussioni fiscali derivanti dall'economia dematerializzata, quindi, innestata sulla scorta di operazioni che nascono e si perfezionano nella rete, impattano sensibilmente a livello internazionale: la soluzione di tale problematica richiede necessariamente azioni coordinate a livello sovranazionale, multilaterale o bilaterale, al fine di consentire un corretto procedimento di accertamento e riscossione delle imposte dovute.

In sede di raccomandazione OCSE si sono palesate una serie di opzioni per un intervento mirato. Sebbene il procedimento di implementazione dei dettami del Piano d'azione OCSE sia ancora in itinere, è possibile affermare che le misure identificate come maggiormente efficienti vanno, per lo più, a modificare la soglia di presenza fisica e di permanenza richiesta in un

[1] A seconda della modalità di partecipazione degli utenti, i ricavi che rientrano nell'ambito dell'applicazione dell'imposta (ricavi imponibili) sono quelli generati dalla fornitura di uno dei servizi imponibili: (i) servizi consistenti nella collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia, la trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività degli utenti sulle interfacce digitali; (ii) servizi consistenti nella messa a disposizione degli utenti di interfacce digitali multilaterali, che possono essere definiti anche come "servizi di intermediazione", che permettono agli utenti di trovarne altri e di interagire con essi e che possono anche agevolare le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti.

determinato territorio al fine di poter rinvenire la sussistenza di uno stabilimento d'impresa in circostanze in cui, secondo l'approccio tradizionale, non sarebbe da considerare tale e, di conseguenza, vagliarne l'imposizione nel cd. "Stato della fonte". I punti cardine di tali modifiche sono rappresentati dall'introduzione di concetti come "presenza digitale" o "prestazione di servizi digitali", scollegati dal requisito tradizionale della presenza fisica.

[2] In particolare, quelle per le quali, nel periodo di imposta, siano verificate entrambe le condizioni seguenti: (i) importo totale dei ricavi a livello mondiale superiore a 750mio di euro; (ii) importo totale dei ricavi imponibili nell'UE superiore a 50mio di euro.

[3] Secondo l'art. 51 LIFD e l'art. 61 LT, le persone giuridiche che non hanno né sede né amministrazione effettiva in Svizzera sono assoggettate all'imposta in virtù della loro appartenenza economica se: a) sono associate a un'impresa commerciale in Svizzera; b) tengono uno stabilimento di impresa in Svizzera; c) sono proprietarie di fondi in Svizzera o sono titolari su di essi di diritti di godimento reali o di diritti di godimento personali a questi economicamente assimilabili; d) sono titolari o usufruttuarie di crediti garantiti da pegni immobiliari o manuali su fondi in Svizzera; e) fanno commercio di immobili siti in Svizzera o fungono da intermediari in queste operazioni immobiliari.

[4] Per stabilimento d'impresa si intende una sede fissa di affari o di lavoro dove si svolge, in tutto o in parte, l'attività di un'impresa. Sono considerate tali, in particolare, le succursali, le officine, i laboratori, gli uffici di vendita, le rappresentanze permanenti, le miniere e ogni altro luogo di estrazione di risorse naturali, come anche i cantieri di costruzione o di montaggio la cui durata è di almeno 12 mesi (art. 51 cpv. 2 LIFD e art. 61, cpv. 3 LT).

Sulla scia delle esigenze espresse a livello internazionale, un primo intervento armonizzato si è avuto nell'Unione europea che nel mese di marzo 2018 ha proposto l'adozione di due direttive. La prima, Direttiva 2018/147/UE, costituisce un intervento di tipo strutturale sulle regole in materia di individuazione e tassazione della stabile organizzazione, introducendo il concetto di "Presenza Digitale Significativa" (PDS), quale nesso di imponibilità del reddito prodotto in un determinato Paese e prevedendo regole per l'attribuzione del profitto a tale PDS. La seconda, invece, Direttiva 2018/148/UE, rappresenta un intervento di tipo congiunturale e temporaneo, attraverso l'introduzione di una sorta di *Web Tax* sui ricavi di taluni servizi digitali da pagare nel Paese in cui detti servizi vengono fruiti, relativamente a dove si colloca il bacino di utenti, consumatori finali, la cd. "imposta sui servizi digitali" (ISD).

L'imposta sui servizi digitali ed implicazioni per la Svizzera

Non è certo questa la sede per esaminare nel dettaglio le definizioni e le singole disposizioni normative di cui trattasi, tuttavia, occorre precisare come quanto previsto dalle direttive euro-unitarie impatterà anche sul territorio svizzero.

Nella fattispecie, infatti, l'ISD viene ad applicarsi sui ricavi (al netto di IVA e imposte analoghe) di società di rilevante dimensione^[1] generati dalla fornitura di determinati servizi digitali caratterizzati dalla creazione di valore da parte degli utenti.^[2]

Benché, pertanto, le normative siano di matrice UE, la modifica del nesso richiesto per l'imposizione, non più territoriale, bensì in relazione alla locazione del bacino di utenti, implica che tale imposta sarà dovuta anche da quelle imprese svizzere operanti nell'ambito dei servizi digitali, a patto che le condizioni suesposte siano soddi-

sfatte, e che abbiano rapporti con consumatori siti in territorio euro-unitario.

Il quadro giuridico attuale in Svizzera

Come già espresso, l'inefficienza dell'attuale sistema impositivo dipende dal rapporto di subordinazione esistente tra diritto di tassare e presenza fisica del contribuente sul territorio. Ad oggi, un'impresa estera che in Svizzera ha esclusivamente una cd. "presenza digitale" non deve alcun tipo d'imposta sull'utile generato da tale attività, contrariamente ad un'impresa simile che sul territorio si è fisicamente installata. Si è, quindi, confrontati con una situazione potenzialmente contraria al principio della "parità di trattamento", in seguito ai diversi regimi impositivi.

Nel dettaglio, una persona giuridica è tenuta a pagare l'imposta federale, cantonale e comunale sull'utile se ha sede o amministrazione effettiva in Svizzera, rispettivamente (risp.) nel Cantone (cd. "appartenenza personale", art. 50 della Legge sull'imposta federale diretta [LIFD] e art. 60 Legge Tributaria del Cantone Ticino [LT]) o, in assenza di tale criterio, se rientra in determinate casistiche, tra le quali troviamo la nozione di stabilimento di impresa (cd. "appartenenza economica", art. 51 cpv. 1 LIFD e art. 61 LT).^[3]

In caso di appartenenza personale, appare logico come una società sia assoggettata all'imposta sugli utili in Svizzera, risp. nel Cantone, e – come già espresso – se attiva nel settore digitale, anche ad un'ISD in Europa – ovviamente premesso che le condizioni sopra esposte siano adempiute.

Se analizziamo, invece, i casi contemplati dagli artt. 51 LIFD e 61 LT, nei quali rientra l'ipotesi dello stabilimento d'impresa^[4], concludiamo facilmente che, ad oggi, non esiste nella legge tributaria nazionale una disposizione che dia diritto allo Stato federale, risp. ai Cantoni, di imporre eventuali utili conseguiti da società estere che non hanno alcun tipo di presenza fisica nel Paese, ma che offrono servizi o prodotti cd. "digitali" a fruitori presenti sul territorio.



Sviluppi futuri in Svizzera

Contrariamente a quanto avanzato in territorio euro-unitario, non sembra che in territorio elvetico si sia in procinto di elaborare una proposta di Web o Digital Tax. Attualmente si è, infatti, concentrati sul cd. "Progetto fiscale 17", volto ad eliminare determinati regimi fiscali – concernenti l'imposizione di alcune tipologie di società – considerati pregiudizievoli dalla Comunità internazionale.^[5]

L'8 marzo scorso, la Segreteria di Stato per le questioni finanziarie internazionali (SFI) ha però ribadito quanto già emerso in seno all'OCSE, ovvero che il quadro giuridico attuale, concernente l'imposizione delle imprese che operano sul piano internazionale, non può più considerarsi adeguato in considerazione di un'economia sempre più digitalizzata.^[6] Di fondamentale importanza, secondo la SFI, è non dimenticare che l'evoluzione normativa in tale ambito non deve assolutamente risolversi in un ostacolo per l'economia digitale, ovvero non deve condurre a doppie imposizioni o imposizioni globalmente eccessive.

Nel caso in cui la Svizzera volesse allinearsi a quanto mosso in Europa o discusso in sede OCSE – volontà che sembra evincersi dalle parole della SFI – un'ipotesi potrebbe essere quella di modificare la nozione di appartenenza economica ovvero di definizione di stabile organiz-

zazione, così come riportata nella LIFD e nella LT, al fine di includervi dei criteri per assoggettare quelle società estere che in Svizzera hanno una presenza digitale significativa.

“Ad oggi, un'impresa estera che in Svizzera ha esclusivamente una cd. “presenza digitale” non deve alcun tipo d'imposta sull'utile generato da tale attività, contrariamente ad un'impresa simile che sul territorio si è fisicamente installata.”

L'analisi di un fenomeno come la digitalizzazione dimostra come la fiscalità abbia importanti ripercussioni sulla società, richiedendo un costante studio: è per tale ragione che il Centro competenze tributarie promuove riflessioni e dibattiti tramite convegni e seminari organizzati periodicamente e stimola l'aggiornamento all'interno dei percorsi di Formazione continua.

[5] Per maggiori dettagli, si consulti il sito ufficiale dell'Amministrazione federale delle contribuzioni. Disponibile da: <https://bit.ly/2LLz2j2> (consultato il 24.07.2018).

[6] Cfr. Posizione della SFI sulla tassazione dell'economia digitale, Tassare l'economia digitale senza ostacolarla. Disponibile da: <https://bit.ly/2A1ImVN> (consultato il 24.07.2018).