

XVII legislatura

A.S. 2526:

**"Misure in materia fiscale per
la concorrenza nell'economia
digitale"**

Novembre 2016

n. 63



servizio del bilancio
del Senato



SERVIZIO DEL BILANCIO

Tel. 06 6706 5790 – SBilancioCU@senato.it – [@SR_Bilancio](https://twitter.com/SR_Bilancio)

SERVIZIO STUDI – Ufficio ricerche nei settori economico e finanziario

Tel. 06 6706 2451 – [✉ studi1@senato.it](mailto:studi1@senato.it) – [@SR_Studi](https://twitter.com/SR_Studi)

Alla redazione del presente dossier ha collaborato la dott.ssa Laura Lo Prato del Servizio Studi del Senato.

Il presente dossier è destinato alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari.

Si declina ogni responsabilità per l'eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

I contenuti originali possono essere riprodotti, nel rispetto della legge, a condizione che sia citata la fonte.

Servizio del bilancio, (2016). Elementi di documentazione, «Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale». ED63, novembre 2016, Senato della Repubblica, XVII legislatura

INDICE

1. ECONOMIA DIGITALE ED E-COMMERCE: CARATTERI E DEFINIZIONI	1
1.1. Definizioni	1
1.2. Economia digitale in Europa ed in Italia	1
1.3. Sfide dal punto di vista legale e fiscale	4
2. LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE: LA POSIZIONE DELL'OCSE	5
3. LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE: LA POSIZIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA	7
4. SCHEDE DI LETTURA E COMMENTO	10
4.1 Premessa: finalità del ddl.....	10
Articolo 1	12
Articolo 2.....	13
Articolo 3.....	14
Articolo 4.....	16
Articolo 5.....	16
Articolo 6.....	17

1. ECONOMIA DIGITALE ED E-COMMERCE: CARATTERI E DEFINIZIONI

1.1. Definizioni

La **digitalizzazione**, intesa come il processo di diffusione di una tecnologia multiuso, è stata paragonata al fenomeno dell'elettrificazione al fine di esemplificare l'impatto rivoluzionario che ha avuto nella vita quotidiana¹.

Basata sulle tecnologie informatiche, che ne rappresentano il pilastro, l'**economia digitale** comprende tutte le attività economiche che sulle tecnologie digitali si sono sviluppate e che ad esse fanno riferimento. La sempre maggiore interconnessione con l'economia tradizionale, peraltro, rende ardua e sfuggente ogni definizione più precisa. Tra le varie forme che può assumere l'economia digitale si ricorda l'**e-commerce**, una forma di commercio e vendita di beni o servizi che si effettua attraverso *Internet*, con piattaforme IT di diverso genere e struttura.

Vige generale consenso sugli ampi **benefici** derivanti dalla digitalizzazione e dall'economia digitale. In particolare, la prima ha ridotto le distanze tra le persone e le cose; incrementato la mobilità; reso più decisivi gli effetti della rete; consentito l'utilizzo di dati specifici ad un livello tale da permettere la soddisfazione dei bisogni individuali dei consumatori, siano essi individui o imprese. La seconda apre ampie opportunità di innovazione, investimento e la creazione di nuove imprese ed opportunità di lavoro; incrementa le possibilità di espansione dei mercati, consente la promozione dei servizi migliori a prezzi migliori, garantisce maggiore scelta e crea nuove fonti di occupazione.

Proprio al fine di realizzare questi benefici la Commissione europea ha annoverato la creazione di un **mercato unico digitale**² tra le 10 priorità fondamentali da perseguire e promuovere nel corso del proprio mandato. Da calcoli della Commissione, il mercato unico digitale può creare opportunità per nuove *start-up* e permettere alle imprese esistenti di crescere, approfittando della possibilità offerta da un mercato di oltre 500 milioni di persone.

1.2. Economia digitale in Europa ed in Italia

Al fine di rappresentare graficamente la **prestazione dell'Europa in termini di economia digitale**, la Commissione europea ha elaborato il [DESI \(Digital Economy](#)

¹ Relazione finale del [Gruppo di esperti di alto livello della Commissione europea sulla tassazione dell'economia digitale](#), maggio 2014.

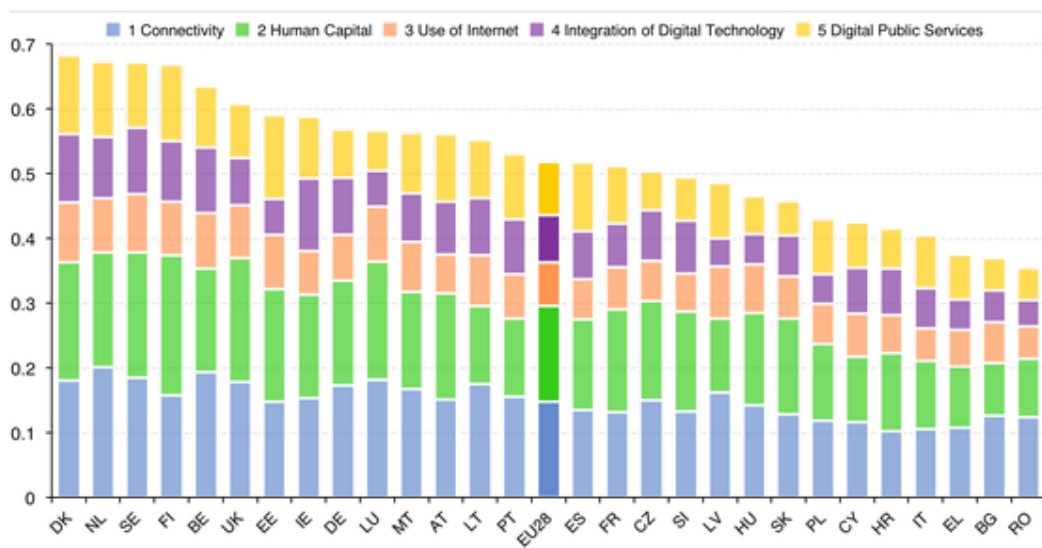
² Appare altresì utile riportare la definizione di "mercato unico digitale", per la realizzazione del quale la Commissione europea si sta impegnando nella convinzione che ciò consentirà all'Europa di mantenersi tra i *leader* mondiali dell'economia digitale, sostenendo la crescita delle imprese europee su scala mondiale. La Comunicazione "Strategia per il mercato unico digitale in Europa" ([COM\(2015\) 192](#)) lo definisce come "un mercato in cui è garantita la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali e in cui, quale che sia la loro cittadinanza o nazionalità o il luogo di residenza, persone e imprese non incontrano ostacoli all'accesso e all'esercizio delle attività *on-line* in condizioni di concorrenza leale e potendo contare su un livello elevato di protezione dei consumatori e dei dati personali". Per maggiori dettagli, si rinvia alla pubblicazione del Parlamento europeo: "[L'onnipresente mercato unico digitale](#)", 2016.

[and Society Index](#)). Si tratta di un indice composito che riassume gli indicatori rilevanti della prestazione europea e individua l'evoluzione degli Stati membri in termini di competitività digitale. Si basa su cinque elementi principali:

- la connettività (qualità e la diffusione della banda larga),
- il capitale umano (competenze necessarie per sfruttare le possibilità offerte dall'economia digitale),
- l'uso di Internet (varietà e attività già svolte in rete),
- l'integrazione della tecnologia digitale (digitalizzazione delle imprese e
- la capacità di sfruttamento delle potenzialità dell'e-commerce); i pubblici servizi digitali (digitalizzazione dei servizi pubblici).

Il DESI 2016, basato su dati 2015, è rappresentato in Tabella I e dimostra che **sia l'Unione europea che i singoli Stati membri stanno progredendo verso un'economia ed una società digitale**. Nei singoli Stati membri, comunque, vi è una situazione ampiamente diversa e si sta avanzando a velocità ben diverse.

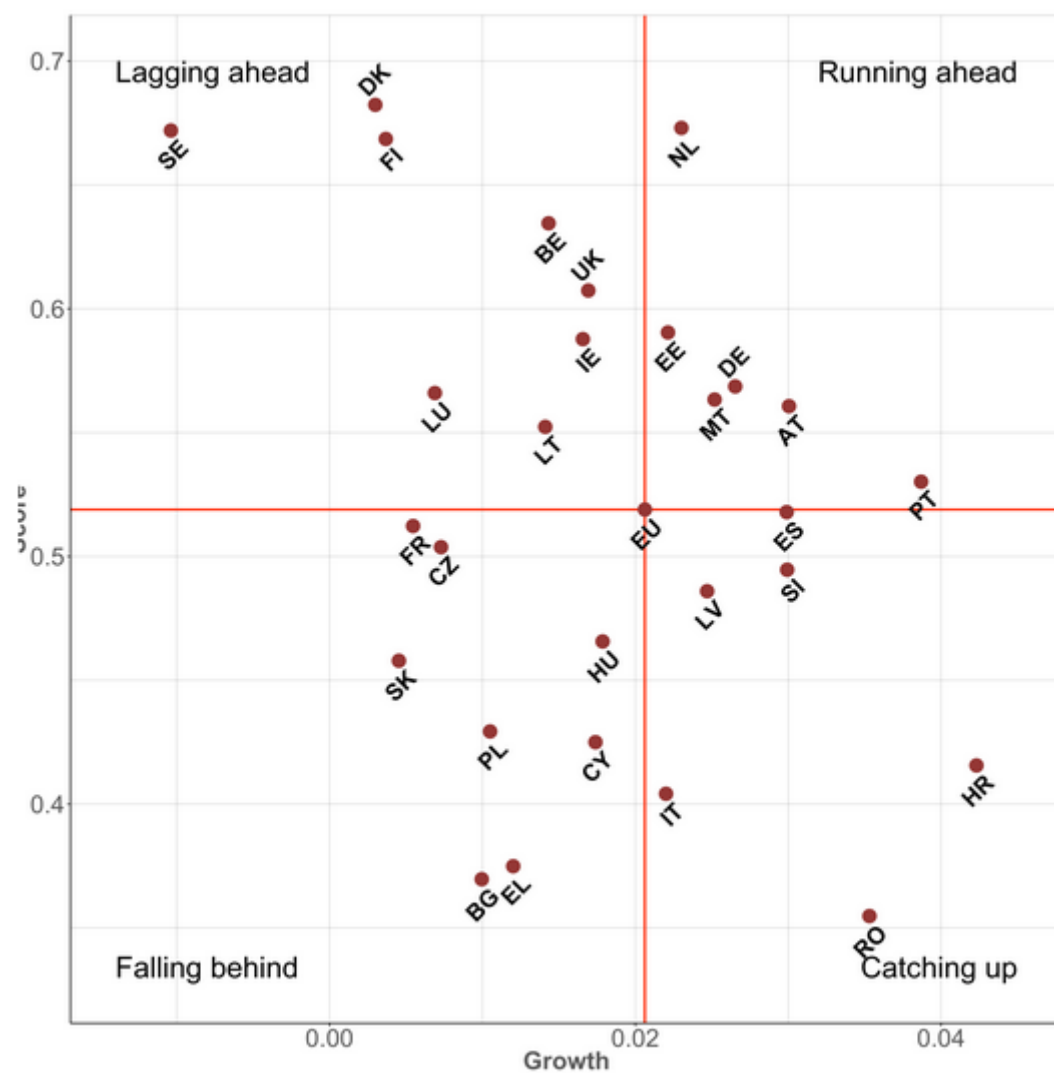
Tabella I - Digital economy and society Index - 2016



Fonte: [Commissione europea](#)

L'**Italia** si pone tra i paesi con un risultato minore rispetto a quello della media UE ma caratterizzato da una crescita più veloce rispetto a quello generale ("catching up", Tabella II).

Tabella II: Crescita e prestazione dei singoli Paesi europei rispetto al DESI. Anno 2016.

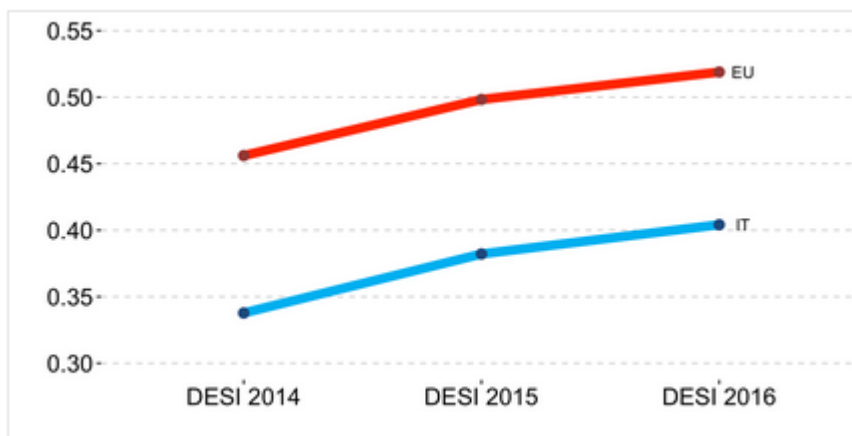


Fonte: [Commissione europea](#)

Pertanto, la crescita registrata (0,4 per cento) pone l'Italia tra gli Stati membri caratterizzati dalla crescita meno significativa.

La Tabella III dettaglia la crescita dell'Italia nel corso degli ultimi tre anni.

Tabella III - Performance dell'Italia.



Fonte: [Commissione europea](#).

1.3. Sfide dal punto di vista legale e fiscale

A fronte di questi potenziali benefici, l'economia digitale determina alcune **importanti sfide, soprattutto dal punto di vista fiscale**.

Innanzitutto se è vero che la digitalizzazione facilita notevolmente il commercio transfrontaliero, la presenza di regole e legislazioni diverse nei differenti Stati costituisce un onere per gli imprenditori (soprattutto se piccole o medie imprese) ed un importante ostacolo allo sviluppo del mercato. Ne è derivata la **richiesta di** creazione di un ambiente economico più favorevole attraverso **norme fiscali neutrali, semplificate e coordinate**. Per le risposte elaborate in ambito OCSE e dell'Unione europea, si rinvia ai capitoli 2 e 3.

Uno studio del Parlamento europeo³ individua le seguenti, principali circostanze in grado di rendere ardua l'individuazione della base imponibile nell'economia digitale:

1. la fornitura di beni e servizi senza una presenza fisica o legale (es. e-commerce).
Tale dematerializzazione dell'economia e della produzione del reddito costituisce un cambiamento di non poco momento considerando che i sistemi fiscali sono, tradizionalmente, basati su un'economia di produzione fisica;
2. le situazioni in cui i consumatori accedano a servizi digitali gratuitamente, a fronte della mera corresponsione dei propri dati personali (es. Google, Facebook)
3. l'applicazione di diritti alle transazioni di e-commerce.

Approfittando dell'incertezza che circonda fenomeni nuovi ed in larga parte non ancora adeguatamente regolati, gli operatori economici hanno elaborato **pratiche di evasione o** - più frequentemente - **elusione fiscale** finalizzate a massimizzare i propri profitti e minimizzare, per contro, il contributo a favore dell'erario.

³ European Parliament, [Tax challenges in the digital economy](#) - Study for the TAXE 2 Committee, 2016, pag 17 e seg.

2. LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE: LA POSIZIONE DELL'OCSE

Nel settore della tassazione delle imprese, il progetto “G20/OECD *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*” è fondamentale per contrastare l'evasione fiscale e la pianificazione fiscale aggressiva a livello globale. Ripercorrendo rapidamente le tappe di come esso è stato implementato nel corso degli ultimi anni si evidenzia quanto segue.

Nella dichiarazione finale del Summit G20 del 18-19 giugno 2012 in Messico, i Leader si sono impegnati “*to prevent base erosion and profit shifting*”, impegno che, con il G20 dei Ministri delle Finanze del 5-6 Novembre 2012, si è tradotto in un mandato esplicito all'OCSE ad approfondire il tema. Al G20 di Mosca (19-20 luglio 2013) l'Ocse ha presentato il rapporto *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*⁴ individuando un piano d'azione, articolato in 15 misure, volto ad analizzare e affrontare su scala internazionale il tema. Un primo pacchetto di rapporti è stato presentato il 16 settembre 2014 ed infine il 5 ottobre 2015, in vista del G20 di Lima, sono stati pubblicati i risultati finali dell'intero progetto BEPS.

Per ***Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*** si intende l'insieme di strategie di natura fiscale che talune imprese pongono in essere per erodere la base imponibile (*base erosion*) e dunque sottrarre imposte al fisco. La traslazione dei profitti (*profit shifting*) da paesi ad alta imposizione a paesi a tassazione nulla o ridotta è, di fatto, essa stessa una strategia che conduce all'erosione della base imponibile.

Tali pratiche sono consentite: da strategie fiscali aggressive in contesti ad alto tasso di innovazione, digitalizzazione e globalizzazione; dalla rigidità dei sistemi fiscali a fronte di una estrema “flessibilità dei redditi di impresa”; dalla possibilità di scindere l'imposizione delle fonti reddituali dalle attività economiche che le generano; dall'assenza di coordinamento e dalla presenza di asimmetrie tra i diversi regimi fiscali nazionali ad esempio in termini di un difforme trattamento (a fini fiscali) delle componenti di bilancio di impresa (e.g. interessi, dividendi, ecc.) e di una valutazione non uniforme delle voci reddituali associate a transazioni intra-gruppo e non.

Le pratiche poste in essere soprattutto da aziende multinazionali possono essere sinteticamente riassunte come segue.

Speciali regimi fiscali riconducibili ai brevetti (“**patent box**”), applicati ai redditi che derivano da proprietà intellettuale. Trattandosi di beni intangibili, privi di una localizzazione fisica, ne è facile la delocalizzazione in paesi che abbiano un regime fiscale più favorevole;

Tax ruling o “interpello”. Consiste nella facoltà riconosciuta al contribuente di richiedere all'amministrazione finanziaria una valutazione sulla disciplina tributaria applicabile, concretamente, ad un fatto, atto o negozio che lo riguarda, al fine di conoscerne, a priori, il giudizio ed evitare, a posteriori, le conseguenze sfavorevoli derivanti da un comportamento rischioso. Di per sé gli interpelli sono perfettamente legali: vengono emanati principalmente per fornire certezza giuridica e in linea di principio non sono problematici. Tuttavia, quando sono utilizzati per offrire vantaggi fiscali selettivi o per trasferire artificiosamente gli utili in

⁴ Presentazione del Rapporto [BEPS Action Plan](#) (2013), ([pdf](#))

luoghi in cui l'imposizione è bassa o inesistente, essi falsano la concorrenza ed erodono le basi imponibili degli Stati membri;

Il **transfer pricing** (determinazione dei prezzi di trasferimento): società sussidiarie di un gruppo sono considerate come compagnie indipendenti e le loro transazioni sono organizzate in modo tale da attribuire reddito a paesi a bassa tassazione, gonfiando arbitrariamente i prezzi di beni e servizi;

Gli hybrid mismatch: accordi ideati al fine di beneficiare da sistemi fiscali differenti, perseguendo il fine della "doppia non tassazione", ovvero di non pagare imposte in nessuno Stato.

Il Piano di Azione illustra 15 azioni ritenute fondamentali per raggiungere concretamente le finalità del Progetto BEPS.

In relazione al tema oggetto del ddl in esame, nel documento *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1, Final Report 2015*, l'OCSE - pur non prendendo una posizione definitiva sul tema delle stabili organizzazioni - arriva a suggerire agli Stati che intendono anticiparne le mosse di farlo nel rispetto dei relativi impegni convenzionali e mediante adozione di misure che vi si adattino («*adaptation to ensure consistency with existing international legal commitments*»). *Action 1, Executive Summary*).

La relazione riguardante l'Azione 1 si conclude con l'affermazione che l'economia digitale non può essere circoscritta e separata dal resto dell'economia, in quanto essa rappresenta in misura sempre maggiore l'economia stessa. L'attuale sistema di regole e procedure fiscali, a livello nazionale e internazionale, spesso non risulta capace di intercettare in modo soddisfacente, e dunque di sottoporre interamente a tassazione, i redditi prodotti dalle grandi multinazionali operanti nel settore. Pertanto, mettere a punto un'idonea disciplina fiscale riguardante l'economia digitale costituisce un tema di grande rilevanza che, peraltro, presenta profili di notevole complessità. Le caratteristiche dell'economia digitale richiedono di fatto la messa in campo di un approccio più generale, che investa i presupposti stessi dell'imposizione e la sua ripartizione fra le diverse giurisdizioni: ad oggi esistono infatti svariate possibilità di riduzione del carico fiscale, di erosione della base imponibile e di trasferimento dei profitti nei Paesi a fiscalità più bassa, il cui impatto viene amplificato dall'elevato grado di dematerializzazione che connota le cd. *digital enterprises*. In particolare, è necessario prendere in considerazione - data la notevole divergenza tra il luogo in cui avviene la vendita di beni e servizi digitali e quello della tassazione del relativo reddito - forme di tassazione che prescindano dalla presenza di una *taxable presence*, di norma identificata con una stabile organizzazione, nel territorio degli Stati nei cui mercati le multinazionali digitali sono attive. Una possibilità consiste nell'utilizzare come riferimento concetti quali la "presenza digitale significativa" di una determinata impresa nell'ambito dell'economia del territorio di uno Stato diverso da quello di residenza o la "stabile organizzazione virtuale", utilizzando ai fini del riscontro della sussistenza dei requisiti ritenuti qualificanti una serie di parametri ulteriori o divergenti

rispetto a quelli tradizionali, nonché il concetto di "nesso" con il territorio. Un possibile cambiamento riguarda anche l'eventualità di suddividere i profitti di un gruppo fra i Paesi tenendo conto dei molteplici fattori che contribuiscono a determinare la ricchezza. La problematica coinvolge e si intreccia con una serie di temi che sono oggetto di altre azioni, come p.es. la definizione di stabile organizzazione, il fenomeno del *transfer pricing* e le regole sulle controllate estere.

3. LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE: LA POSIZIONE DELLA COMMISSIONE EUROPEA

L'approccio della Commissione europea alla tassazione dell'economia digitale è stato duplice.

Da un lato è in corso un **tentativo di regolazione** della materia, introducendo una normativa fiscale che, senza ostacolare lo sviluppo di questa forma di economia e salvaguardando gli effetti positivi che possono derivarne sulla crescita, eviti fenomeni di evasione, elusione ed aggiramento delle norme.

Dall'altro fenomeni di elusione posti in essere da multinazionali che hanno sfruttato la diversità delle legislazioni nazionali sono stati perseguiti facendo ricorso alla normativa *antitrust*.

La **riflessione della Commissione europea sulla tassazione dell'economia digitale** è stata inaugurata nel 2013 con la creazione di un Gruppo di esperti di alto livello. A conclusione del proprio lavoro, gli esperti hanno presentato un [rapporto conclusivo](#) (28 maggio 2014) in cui si afferma l'opportunità di:

- estendere la legislazione fiscale ordinaria alle compagnie digitali piuttosto che creare un regime specifico per tali aziende;
- prevedere regole fiscali semplici, stabili e prevedibili;
- considerare con cautela gli incentivi ed i crediti fiscali mediante un'attenta valutazione *ex ante* e *ex post*.

Facendo tesoro delle conclusioni del Gruppo di esperti la Commissione europea, nel delineare **la strategia per il mercato unico digitale** ([COM\(2015\) 192](#) del 6 maggio 2015, par. 2.5), ha preannunciato la propria intenzione di presentare un piano d'azione su "un approccio rinnovato alla tassazione dei redditi delle società nel mercato unico, in base al quale gli utili siano tassati nel paese in cui siano generati, ivi compreso nell'economia digitale".

La Commissione ha, in particolare, messo in luce l'importanza di alleviare gli oneri e gli ostacoli legati all'IVA nella vendita transfrontaliera e le difficoltà che incontrano le imprese desiderose di operare oltre frontiera. Tali difficoltà derivano, tra l'altro, dalla necessità di gestire sistemi nazionali diversi; dai costi ulteriori a cui le imprese medesime sono esposte; dalle distorsioni di mercato derivanti dalla possibilità, per le imprese extra UE, di offrire merci in esenzione di IVA.

Su queste tematiche, e sull'opportunità di modernizzare l'IVA per il commercio elettronico transfrontaliero, la Commissione europea ha promosso una [consultazione pubblica](#) tra il 25 settembre ed il 18 dicembre 2015.

Queste sollecitazioni e riflessioni sono confluite, il 7 aprile 2016, nella pubblicazione della Comunicazione su un **piano d'azione dell'IVA** ("Verso uno spazio unico europeo dell'IVA - Il momento delle scelte", [COM\(2016\) 148](#)). Vi si illustra in dettaglio la necessità di modernizzare e rilanciare l'IVA, adeguandone il sistema al XXI secolo posto che esso "non è riuscito a stare al passo con le sfide dell'economia odierna, che è globale, digitale e mobile". La riforma delineata ruota attorno a quattro elementi:

- 1) maggiore semplicità per le imprese;
- 2) capacità di fronteggiare il rischio crescente di frode;
- 3) espressione di una maggiore fiducia tra imprese ed amministrazioni fiscali e tra le amministrazioni fiscali nell'UE;
- 4) maggiore efficienza. Quest'ultimo elemento - specifica la Comunicazione - deve mettere l'Europa in grado di cogliere "le opportunità offerte della tecnologia digitale (...) riducendo i costi di riscossione delle entrate".

A tal fine si preannuncia, nel corso del 2017, la presentazione di una proposta legislativa per porre in essere un **sistema dell'IVA definitivo, basato sul principio dell'imposizione nel paese di destinazione dei beni**. Si tratterebbe, quindi, dell'estensione alle operazioni transfrontaliere del principio generale per cui il fornitore dei beni riscuote l'IVA dal proprio cliente. La proposta dovrebbe maturare all'interno del programma REFIT⁵ della Commissione europea.

Il sistema attuale - in vigore dal 1993 su base transitoria - divide ogni operazione transfrontaliera in un'operazione di fornitura, esente da IVA, ed una di acquisizione, soggetta invece a tassazione. La Commissione europea la paragona ad un movimento doganale, privo però dei relativi controlli e quindi potenziale fonte di evasione. La medesima Commissione riporta che la mera introduzione del principio di tassazione nel paese di consumo dei beni permetterebbe di ridurre l'evasione transfrontaliera di 40 miliardi di euro l'anno⁶.

Entro la fine del 2017 la Commissione prevede di presentare altresì un **pacchetto IVA per le PMI**. Si dovrebbe trattare di un insieme di misure di semplificazione globale, con cui si cercherà di creare un ambiente favorevole alla loro crescita e agli scambi transfrontalieri.

⁵ REFIT è il programma permanente di controllo dell'adeguatezza e dell'efficacia della regolamentazione della Commissione europea. Per maggiori dettagli si rinvia al [sito Internet della Commissione](#).

⁶ Si veda, in questo senso, il Fact sheet della Commissione europea "[Action Plan on VAT: Questions and answers](#)".

Il programma di lavoro della Commissione per il 2017 ([COM\(2016\) 710, Allegato I](#), 25 ottobre 2016) specifica che le misure di attuazione del piano di azione dell'IVA (nuova iniziativa n. 7) sarà probabilmente presentata nel terzo quadrimestre dell'anno.

Con specifico riferimento al commercio elettronico, la Commissione si ripromette di rimuovere gli ostacoli connessi all'IVA che ne frenano la diffusione nel mercato unico. A tal fine si riserva, **entro la fine del 2016, di presentare una nuova proposta legislativa per semplificare l'IVA che grava sul commercio elettronico transfrontaliero**, con particolare riferimento alle piccole e medie imprese (PMI). Tra gli elementi caratterizzanti, si fa riferimento a:

- l'estensione dell'attuale meccanismo dello sportello unico alle vendite *on-line* di beni materiali ai consumatori finali effettuate dalle imprese di paesi dell'UE e di paesi terzi;
- l'introduzione di una misura semplificativa comune UE (soglia dell'IVA) a sostegno delle piccole *start-up* che operano nel commercio elettronico;
- la previsione di controlli nel paese di origine, compreso un *audit* unico delle imprese transfrontaliere;
- la soppressione dell'esenzione dell'IVA per l'importazione di piccole spedizioni provenienti da fornitori di paesi terzi.

Il secondo versante sul quale la Commissione europea è stata attiva è il **perseguimento di fenomeni di evasione ed elusione verificatisi nel mercato unico**. Come già accennato, la normativa a cui le istituzioni europee hanno fatto riferimento è stata quella *antitrust*.

Il ruolo svolto, in quest'ambito, dalla Commissione europea è ricostruito in termini di libera concorrenza e consiste nel far sì che gli Stati membri non concedano a imprese selezionate un trattamento fiscale più favorevole rispetto ad altre. Nel caso di multinazionali ed aziende complesse, elemento discriminante perché non si configuri un aiuto di Stato è stato considerato l'allocazione dei profitti, tra le varie componenti di un gruppo societario, in maniera tale da rispecchiare la realtà economica.

Tra le precedenti decisioni di condanna della Commissione europea si ricordano quelle intervenute nel [2015 ai danni del Lussemburgo](#) per la concessione di aiuti fiscali selettivi alla Fiat; nel [2015 a danno dei Paesi Bassi](#) per gli aiuti concessi a Starbucks; nel [2016 ai danni del Belgio](#) per avere favorito 35 multinazionali. Investigazioni sono in corso sul trattamento concesso dal Lussemburgo ad [Amazon](#) e [Mc Donald's](#).

Di recente l'Irlanda ha subito una condanna per avere concesso ad **Apple** benefici fiscali illegali, il cui valore è stato stimato intorno ai 13 miliardi di euro ([Caso SA.38373 \(2014/C\)](#)). Nella ricostruzione degli eventi che emerge dalla decisione della [Commissione europea](#), due *ruling* fiscali adottati dalle autorità irlandesi hanno abbassato, artificialmente e sostanzialmente, le imposte pagate dalla Apple in Irlanda sin dal 1991.

Il trattamento fiscale determinato dai due *ruling* fiscali avrebbe permesso ad Apple di evitare la tassazione su quasi tutti i profitti generati dalle vendite dei propri prodotti nel mercato unico in quanto tutte le vendite europee sono state registrate in Irlanda piuttosto che nei paesi in cui i prodotti sono stati effettivamente venduti. Ne deriva che solo una piccola percentuale dei profitti internazionali della multinazionale sono stati tassati in Irlanda mentre la parte restante non è stata tassata affatto⁷.

L'Irlanda è stata, quindi, condannata a recuperare le imposte non pagate dal 2013 per un totale di circa 1,3 miliardi di euro. L'ammontare così determinato potrà diminuire qualora altri Stati membri, alla luce dell'indagine della Commissione, dovessero richiedere ad Apple un ammontare di tasse maggiore.

Notizie di stampa divulgate all'indomani della pubblicazione della decisione della Commissione preannunciavano l'intenzione dell'Irlanda di presentare ricorso contro la decisione della Commissione europea⁸.

4. SCHEDE DI LETTURA E COMMENTO

4.1 Premessa: finalità del ddl

Partendo dal concetto di "stabile organizzazione" la relazione al ddl sostiene che <<una tale modalità di individuazione del Paese, al quale compete la tassazione di un certo profitto, era giustificata al tempo in cui le attività si potevano svolgere in altri Paesi solo costruendovi fabbriche, catene di negozi e palazzi per uffici con legioni di dipendenti>> e che oggi possa avere ancora senso per le attività della cd *old economy*, ma non più per quelle digitali dematerializzate. Nella relazione si conclude quindi che <<occorre superare o almeno aggiornare il concetto di stabile organizzazione>>

Nondimeno la proposta in esame non mira riscrivere le disposizioni atte a individuare una stabile organizzazione bensì, limitando l'orizzonte dell'intervento, a mirare meglio l'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria italiana dotando la stessa di più adeguati strumenti informativi che la mettano in condizione di disporre i più efficaci interventi antielusivi.

In particolare il ddl in esame riserva all'Agenzia delle entrate il compito di svolgere gli accertamenti di natura tributaria e agli intermediari finanziari, e ai soggetti che normalmente eseguono i pagamenti a favore di fornitori di beni e servizi scambiati sul circuito digitale, quello di raccogliere informazioni sul percettore del flusso di denaro da trasferire all'Agenzia.

La relazione di accompagnamento al ddl osserva che il fenomeno della pratica fiscale aggressiva «innesca e alimenta profondi contrasti di interessi tra i Paesi europei più piccoli, i Paesi più grandi e gli USA. Stati come l'Irlanda, l'Olanda, il Lussemburgo

⁷ Si veda anche, per maggiori dettagli, il [Comunicato stampa](#) della Commissione europea del 30 agosto 2016.

⁸ Si veda tra gli altri, in questo senso, Il sole 24 ore, [Apple, il paradosso dell'Irlanda: ricorso contro la UE per non incassare i 13 miliardi](#), 30 agosto 2016.

e anche il Belgio hanno abbassato la tassazione del reddito d'impresa fin quasi ad annullarla. Emerge una relazione inversamente proporzionale tra dimensione demografica e aliquote fiscali tale per cui i Paesi più piccoli tendono a compensare la riduzione del gettito proveniente dagli utili imponibili delle imprese con i benefici effetti sull'economia, che derivano dagli investimenti e dai salari provenienti dalle multinazionali attratte dai vantaggi fiscali. Vantaggi loro assicurati non solo dalla modestia delle aliquote ma anche da ancor più accomodanti *tax ruling*.».

A livello europeo, infatti, la mancanza di un'armonizzazione fiscale è una delle principali cause di una pianificazione aggressiva dal punto di vista fiscale, un'erosione della base impositiva e uno spostamento dei profitti. Ciò alimenta atteggiamenti non cooperativi tra Stati con conseguenti danni al funzionamento del mercato interno e alle libertà garantite dai Trattati.

La relazione al ddl osserva altresì che anche gli Stati Uniti patiscono simili difficoltà⁹, tuttavia difendono gli interessi delle aziende interessate. La relazione prosegue motivando le ragioni di un simile comportamento:

- i. l'amministrazione fiscale statunitense mira a tassare l'utile consolidato delle grandi multinazionali ovunque si formi nel mondo;
- ii. le multinazionali cosiddette *Over The Top* (OTT) hanno quasi tutte la sede centrale e la ricerca negli USA e dunque assicurano un vantaggio competitivo al Paese nel mercato globale tale per cui la posizione delle OTT viene difesa anche sul mercato domestico: per esempio, nel confronto con le telecomunicazioni, attività molto più diffusa nel mondo e dunque meno strategica ai fini del primato americano, sulle politiche della concorrenza;
- iii. pur scontando temporanee contrapposizioni, le OTT sono legate ai Governi statunitensi.

Si tratta dunque di una situazione fortemente distorsiva della concorrenza che, nella ricostruzione della relazione al ddl, opera su tre piani:

- tra le OTT e le imprese che competono nello stesso settore. Ad esempio, nel settore della pubblicità, si è ormai consolidata da anni una situazione di privilegio a vantaggio di Google e Facebook, che accentrano ricavi e redditi imponibili in giurisdizioni fiscali di comodo e a svantaggio delle altre imprese europee, che pagano le imposte agli Stati nazionali dove realizzano ricavi e reddito;
- tra le OTT e le altre imprese che producono e distribuiscono beni e servizi diversi da quelli digitali dematerializzati, ma non certo meno utili alla collettività;

⁹ Lo *stock* di profitti concentrati nelle giurisdizioni più convenienti dalle multinazionali statunitensi è in continua crescita e si attesta a circa 2 trilioni di dollari, evitando così l'imposta nazionale del 35% sull'utile.

- tra le OTT e le altre imprese in genere nell'accesso al mercato dei capitali che si regola sui bilanci di ciascuna impresa.

Il risultato è che le fonti di entrata vengono sempre più erose e con esse, viene insidiato il principio costituzionale dell'eguaglianza davanti alla legge.

Va rammentato in proposito che sul punto sono intervenuti sia la Commissione Ue¹⁰ che, seguendo la via dell'Antitrust e non quella fiscale, ha tentato di recuperare gettito da tali imprese (cfr. capitolo 3), che il G20 e l'Ocse¹¹ (cfr. capitolo 2). In estrema sintesi, le Commissioni di studio che hanno redatto i due documenti hanno sottolineato come non sia necessario prevedere un regime fiscale *ad hoc* per l'economia digitale ma andrebbero adattate le norme attuali di fronte alla digitalizzazione della nostra economia.

Articolo 1

Il **comma 1** impone agli **intermediari finanziari** che procedono, per conto di propri clienti, a pagamenti verso l'estero di assumere, fra i dati identificativi del beneficiario, anche il numero di partita IVA e l'autorità che lo ha rilasciato. Qualora il beneficiario non disponga del numero di partita IVA e le transazioni effettuate, per il tramite del medesimo intermediario finanziario, superino, nel corso di un semestre, le duecento unità, l'incaricato del pagamento deve informare senza indugio l'Agenzia delle entrate con le modalità stabilite con provvedimento direttoriale emanato da quest'ultima.

Il **comma 2** prevede che l'informativa di cui al comma 1 sia comunicata al beneficiario ed accompagnata dall'invito a farsi rilasciare un numero di partita IVA dall'autorità competente, se l'operatore appartiene ad un Paese membro dell'Unione europea; ovvero dall'Agenzia delle entrate in caso contrario. L'intermediario finanziario interessato non può procedere con ulteriori pagamenti fino a quando il numero di partita IVA non è stato comunicato.

Si ricorda che ai sensi dell'articolo 1 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo n. 385 del 1993, gli intermediari finanziari sono i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 106 del medesimo testo normativo. Il comma 1 di tale articolo riserva a tali soggetti l'esercizio nei confronti del pubblico dell'attività di concessione di finanziamenti sotto qualsiasi forma, mentre il comma 2 li autorizza altresì ad emettere moneta elettronica e prestare servizi di pagamento oppure a prestare solo servizi di pagamento, a condizione che siano a ciò autorizzati e iscritti nel relativo albo, nonché a prestare servizi di investimento se autorizzati ai sensi dell'articolo 18, comma 3, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 e ad esercitare le altre attività a loro eventualmente

¹⁰ Commissione europea, Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy (add link)

¹¹ [OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting \(BEPS\) Project](#)

consentite dalla legge nonché attività connesse o strumentali, nel rispetto delle disposizioni dettate dalla Banca d'Italia.

La *ratio* della norma risiede, come illustrato nella relazione di accompagnamento al presente disegno di legge, nel fornire l'Agenzia delle entrate di un ulteriore strumento di conoscenza e controllo dell'effettiva attività economica realizzata nel territorio nazionale dalle imprese multinazionali cosiddette Over The Top (OTT), particolarmente nei settori dell'informatica, del web e dell'e-commerce.

Articolo 2

L'**articolo 2** del disegno di legge si propone di fornire una prima risposta, in termini fiscali, alla progressiva dematerializzazione dell'economia digitale. A tal fine viene alleviato il nesso - attualmente imprescindibile - tra possibilità di tassazione e presenza fisica di un'impresa all'interno del territorio dello Stato.

Nell'ordinamento italiano tale nesso è espresso *in primis* nell'articolo 162 del Testo Unico delle imposte sui redditi ([decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#)), ai sensi del quale "ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive (...) l'espressione 'stabile organizzazione' designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato" (comma 1).

Un primo, circostanziato tentativo di prescindere dal requisito della "stabile organizzazione" di un'impresa sul territorio nazionale ha avuto luogo, nel settore dei giochi, con la legge di stabilità 2016 ([articolo 1, commi 927-931, della legge 28 dicembre 2015, n. 208](#)).

Il comma 927 ha, infatti, individuato una procedura per accertare la stabile organizzazione del soggetto estero che svolge attività di raccolta delle scommesse per mezzo dei centri di trasmissione dati (cd. CDT). L'accertamento dell'Agenzia delle entrate è previsto qualora tali soggetti forniscano ai fuitori finali gli strumenti per effettuare la giocata ed allorché i flussi finanziari tra i gestori ed il soggetto non residente superino, nell'arco di sei mesi, 500.000 euro.

In tal caso sia i gestori che i soggetti esteri sono convocati in contraddittorio per "fornire prova contraria circa la presenza in Italia di una stabile organizzazione". Qualora non siano in grado di fornire tale prova, "l'Agenzia delle entrate emette motivato accertamento, liquidando la maggiore imposta e le sanzioni dovute" (comma 929). L'accertamento ha la conseguenza di costringere gli intermediari finanziari e gli altri soggetti esercenti attività finanziaria ad applicare una ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 25 per cento sugli importi delle transazioni verso il beneficiario non residente (comma 930).

Il **comma 1** ipotizza l'introduzione, all'interno del citato Testo Unico delle imposte sui redditi, di un nuovo articolo 162-*bis* e del nuovo concetto di "**stabile organizzazione occulta**".

L'articolo 162-*bis* stabilisce i criteri in base ai quali un'impresa non residente, indipendentemente dalla presenza fisica in Italia di mezzi materiali fissi, dovrebbe

essere considerata dotata di una "stabile organizzazione occulta" e quindi essere soggetta all'obbligo di pagare le imposte al livello nazionale.

La stabile organizzazione occulta si considererebbe esistente qualora un soggetto non residente:

- 1) svolga nel territorio dello Stato, in via continuativa, **attività digitali pienamente dematerializzate**. L'individuazione puntuale di tali attività non viene definita a livello legislativo, ma è rinviata ad un provvedimento dell'Agenzia delle entrate (comma 3 del nuovo articolo 162-bis), in considerazione del fatto che vi rientrano - specifica la relazione introduttiva al disegno di legge - "attività anche assai diversificate e inevitabilmente variabili nel tempo";
- 2) ponga in essere, sul circuito digitale, un **numero di transazioni superiore a cinquecento** unità in un singolo semestre
Si segnala un refuso nel testo, che fa riferimento a "cinquecentocento unità" (comma 2, lettera a) del nuovo articolo 162-bis);
- 3) percepisca, sempre su base semestrale, un **ammontare complessivo non inferiore a un milione di euro**.
Potrebbe essere opportuno specificare meglio il termine generico "ammontare", ad esempio mediante l'inserimento delle parole "di flussi finanziari" (comma 2, lettera b) del nuovo articolo 162-bis).

Il comma 4 del nuovo articolo 162-bis richiama esplicitamente la procedura dell'accertamento d'ufficio di cui all'[articolo 41 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29 settembre 1973](#) (Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi). Ai sensi di questa norma il reddito potrà essere determinato sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o di cui si è venuti a conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni e di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione e dalle eventuali scritture contabili.

Il comma 4 del nuovo articolo 162-bis stabilisce infine che la competenza per l'accertamento sarà attribuita ad un Ufficio apposito, costituito presso la sede centrale dell'Agenzia delle entrate. La creazione di tale ulteriore ufficio viene motivata, nella relazione introduttiva del disegno di legge, in base alla circostanza che gli accertamenti da condurre richiedono un alto grado di competenza specialistica sia per i profili tributari, sia, soprattutto, per la tipologia di attività economica posta in essere.

Per le modalità di esercizio del relativo accertamento, si rinvia alla scheda di commento all'articolo 6.

Articolo 3

L'**articolo 3**, sostituendo la lettera c) del comma 2, dell'articolo 23, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 "Testo Unico delle imposte sui redditi" (di seguito anche: Tuir), aggiunge al novero dei compensi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, oltre ai compensi per l'utilizzazione di opere

dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, anche i **compensi pagati da operatori nazionali a fronte dell'acquisto di licenze software distribuite sul mercato italiano.**

Il concetto di stabile organizzazione viene individuato dal nostro ordinamento nell'articolo 162 del TUIR e nell'articolo 5 del Modello di Convenzione dell'Ocse.

Entrambe le norme definiscono la stabile organizzazione come una sede fissa di affari in cui l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività. Nel concetto vi rientrano:

- le sedi di direzione
- le succursali
- gli uffici
- le officine
- i laboratori
- i luoghi di estrazione di risorse naturali
- i cantieri di costruzione (se di durata pari ad almeno 3 mesi).

Si ricorda, tuttavia, anche ai fini del presente disegno di legge, che una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione (comma 4 del citato articolo 162) se:

a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all'impresa;

b) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;

c) i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;

d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;

e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l'impresa, qualsiasi altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;

f) viene utilizzata ai soli fini dell'esercizio combinato delle attività menzionate nelle lettere da a) ad e), purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario.

Inoltre il comma 5 esclude che costituisca di per sé stabile organizzazione 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.

Infine, il comma 6 individua comunque come una stabile organizzazione d'impresa il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell'impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni.

La stabile organizzazione rappresenta una **articolazione della casa madre**, non configurando un soggetto giuridico autonomo.

Dal punto di vista tributario, la stabile organizzazione è assoggettata alla **tassazione nel paese dove opera** in quanto considerata autonomo soggetto d'imposta **ed anche nel paese di residenza della casa madre**, andando a generare un fenomeno di doppia imposizione attenuato o eliminato tramite l'applicazione delle Convenzioni siglate dall'Italia con moltissimi Stati, con il riconoscimento del credito di imposta per i carichi tributari scontati all'estero.

Articolo 4

L'**articolo 4**, sostituendo il quarto comma dell'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*), oltre a confermare che i compensi di cui all'articolo 23, comma 2, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (*vedasi articolo 3*), corrisposti a non residenti, sono soggetti ad una ritenuta del trenta per cento a titolo di imposta sulla parte imponibile del loro ammontare, elimina la disposizione che prevedeva una ritenuta del trenta per cento a titolo di imposta sull'ammontare dei compensi corrisposti a non residenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato. Viene altresì abrogato il mancato assoggettamento alle anzidette disposizioni dei compensi corrisposti a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

Al riguardo, con specifico riferimento alla sostituzione del quarto comma dell'articolo 25 del DPR 600/1973, (ritenuta sui redditi di lavoro autonomo e su altri redditi) che elimina gli ultimi due periodi della vigente disposizione si osserva quanto segue.

Il primo di essi, come illustrato sopra, è relativo all'applicazione della ritenuta del 30 per cento a titolo di imposta sull'ammontare dei compensi corrisposti a non residenti per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato (nel merito si evidenzia che l'articolo 1, comma 715 della L. 190/2014 lo ha interpretato nel senso che per la sussistenza del requisito della territorialità non rileva l'articolo 4 del codice della navigazione in materia di navi ed aeromobili italiani in località non soggette alla sovranità di alcuno Stato). Pertanto, ad una prima interpretazione, si rappresenta l'opportunità di valutare il reinserimento di tale periodo sia per motivi interpretativi relativi al regime finora applicato alle pregresse fattispecie, sia per motivi inerenti i riflessi finanziari che potrebbero esplicitarsi in termini di minor gettito.

Il secondo periodo, come detto, è relativo all'esclusione della disciplina della ritenuta, dei compensi corrisposti a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti; la eliminazione dell'esclusione in argomento potrebbe comportare problemi di coordinamento con la vigente disciplina in materia di stabili organizzazioni.

Articolo 5

L'**articolo 5**, aggiungendo il comma 8-bis all'articolo 25-bis (Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, impone ai soggetti incaricati di eseguire i pagamenti verso non residenti di cui **all'articolo 41.1, comma 2**, di operare una

ritenuta a titolo d'imposta del 26 per cento sull'importo da corrispondere. La ritenuta non si applica nei confronti di non residenti che hanno stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Per i termini di versamento e le modalità dichiarative si applicano le disposizioni previste nel settimo comma del medesimo articolo 25-bis.

In ordine ai termini di versamento e alle modalità dichiarative, si ricorda che esse, ai sensi del citato comma 7 (la cui versione vigente è stata introdotta dall'art. 27, c. 1, del dlgs n. 175 del 2014), sono determinate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. Tali modalità devono prevedere la trasmissione anche tramite posta elettronica certificata della predetta dichiarazione. La dichiarazione non potrà avere limiti di tempo e sarà valida fino a revoca ovvero fino alla perdita dei requisiti da parte del contribuente. L'omissione della comunicazione relativa alle variazioni che comportano il venir meno delle predette condizioni comporta l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo n. 471 del 1997 (si tratta di una sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro).

Articolo 6

L'**articolo 6** specifica le modalità di conduzione, da parte dell'Agenzia delle entrate, dell'accertamento finalizzato ad appurare l'esistenza della stabile organizzazione occulta di un'impresa estera.

Il **comma 1** propone l'inserimento, dopo l'articolo 41 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, di un nuovo articolo 41.1.

Nella versione vigente del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, appaiono già un articolo 41-bis ed un articolo 41-ter. Si potrebbe dunque valutare l'opportunità di modificarne le estensioni, in modo tale da poter inserire la proposta avanzata dall'articolo in esame quale "articolo 41-bis". Ciò garantirebbe una progressione più lineare dell'articolato ed incrementerebbe la chiarezza del disposto normativo.

Il comma 1 dell'articolo 41.1 stabilisce che a seguito della configurazione dell'esistenza - nei casi descritti dall'articolo 2 del disegno di legge in esame - di una stabile organizzazione occulta, **l'Ufficio competente¹² comunica** all'operatore non residente, per il tramite di almeno un intermediario finanziario da questi incaricato, quanto emerso dalla propria indagine. Rivolge quindi all'operatore **l'invito a regolarizzare l'esistenza della stabile organizzazione**.

E' previsto espressamente che, nel corso della procedura di regolarizzazione, il soggetto estero possa avvalersi anche degli istituti di:

- 1) **interpello** ([articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212](#)). Si tratta di un istituto a cui possono ricorrere tutti i contribuenti, rivolgendosi all'Amministrazione

¹² Si ricorda che ai sensi dell'articolo 2 del disegno di legge la competenza per attivare la procedura dovrebbe essere attribuita ad un Ufficio apposito, da costituirsi presso la sede centrale dell'Agenzia delle entrate.

finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relative a: l'applicazione delle disposizioni tributarie quando vi siano condizioni di obiettiva incertezza; la sussistenza delle condizioni e la valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali; l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie. La risposta deve essere resa entro termini precisi, per iscritto e motivata. E' vincolante, per ogni organo dell'Amministrazione, con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente;

- 2) **accordo preventivo per le imprese con attività internazionale (*tax ruling*, articolo 31-ter del [decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#))**. Gli accordi possono intervenire, tra l'altro, su: la preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi di calcolo del valore normale di alcune operazioni; l'applicazione concreta di norme sull'attribuzione di utili e perdite; la valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato; l'applicazione concreta di norme sull'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e *royalty* e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.

In linea di massima, tali accordi vincolano le parti per il periodo di imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto.

Copia degli accordi - in base al comma 4 dell'articolo 31-ter - deve essere inviata a cura dell'Amministrazione finanziaria alle autorità fiscali competenti degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con i quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni.

*Si segnala che quest'ultima norma è in parte superata dall'entrata in vigore, in ambito UE, della [direttiva \(UE\) 2015/2376](#)¹³. Questa ha introdotto l'obbligo di scambio automatico con le autorità competenti di tutti gli Stati membri dei *ruling* preventivi transfrontalieri e degli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento. Il termine per il recepimento della direttiva è fissato al 31 dicembre 2016. La norma di delega per la sua attuazione è contenuta nella legge di delegazione europea 2015 ([legge 12 agosto 2016, n. 270](#)).*

In assenza di regolarizzazione secondo la procedura descritta sopra, il comma 2 del nuovo articolo 41.1 autorizza l'Ufficio competente a comunicare agli intermediari finanziari residenti che su eventuali pagamenti a favore dell'operatore non residente dovrà essere effettuata la **ritenuta** di cui al nono comma dell'articolo 25-bis.

¹³ Direttiva (UE) 2015/2376 del Consiglio dell'8 dicembre 2015 recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale.

In assenza di ulteriore specificazione del testo legislativo citato, si ritiene che il disegno di legge in esame faccia riferimento all'articolo 25-bis del [decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973](#). Il testo vigente dell'articolo 25-bis disciplina in effetti una ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari. Esso conta, però, un totale di soli otto commi.

Tale ritenuta sarà effettuata nel caso in cui, nei trenta giorni successivi all'invito di cui al comma 1 non sia intervenuta né regolarizzazione né richiesta di avvalersi delle procedure di intervallo o accordo preventivo.

Da ultimo potrebbe essere valutata l'opportunità di rendere più semplice la procedura amministrativa riconsiderando il ruolo di tramite dell'intermediario finanziario finalizzato ad informare l'operatore non residente dell'emersione dei presupposti validi per la regolarizzazione della sua soggettività come stabile organizzazione, che potrà essere riconosciuta anche mediante i canali dell'interpello o del ruling internazionale.

Si rammenta che, in analogia alla materia qui trattata, l'articolo 1, comma 929 della legge di stabilità per il 2016 ha previsto una procedura di contraddittorio, tra Agenzia delle entrate ed operatore economico, volta ad accertare l'effettiva esistenza della stabile organizzazione del soggetto estero in Italia.

Potrebbe essere valutata l'opportunità di escludere l'applicazione della ritenuta nel mero caso in cui nei trenta giorni successivi all'invito alla regolarizzazione non sia pervenuta la richiesta del soggetto economico di avvalersi di una delle procedure sopra viste; infatti, sempre in analogia alla materia qui trattata si rammenta che l'articolo 1, comma 930 della legge di stabilità per il 2016 ha previsto l'applicazione della ritenuta da parte degli intermediari finanziari solo a seguito di segnalazione dell'Agenzia delle Entrate nei confronti dei soggetti per i quali sia stata accertata la stabile organizzazione.

Ultimi dossier del Servizio del Bilancio

- Set 2016 [Elementi di documentazione n. 59](#)
A.S. 2522: "Disposizioni per l'assestamento del bilancio dello Stato e dei bilanci delle Amministrazioni autonome per l'anno finanziario 2016" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Elementi di documentazione n. 60](#)
A.S. 2521: "Rendiconto generale dell'Amministrazione dello Stato per l'esercizio finanziario 2015" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Nota di lettura n. 146](#)
A.S. 2404: "Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica di Panama per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con Protocollo aggiuntivo, fatta a Roma e a Città di Panama il 30 dicembre 2010" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Nota di lettura n. 147](#)
Schema di decreto legislativo recante riordino delle funzioni e del finanziamento delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura (**Atto del Governo n. 327**)
- " [Nota di lettura n. 148](#)
Schema di decreto legislativo recante semplificazione delle attività degli enti pubblici di ricerca (**Atto del Governo n. 329**)
- " [Nota di lettura n. 149](#)
Schema di decreto legislativo recante disciplina della dirigenza della Repubblica (**Atto del Governo n. 328**)
- Ott 2016 [Documentazione di finanza pubblica n. 14](#)
Nota di aggiornamento al Documento di economia e finanza 2016 (**Doc. LVII, n. 4-bis**)
- " [Elementi di documentazione n. 61](#)
Nota metodologica sui fabbisogni standard dei comuni delle Regioni a statuto ordinario (**Atto del Governo n. 341**)
- " [Nota di lettura n. 150](#)
A.S. 2494: "Delega recante norme relative al contrasto della povertà, al riordino delle prestazioni e al sistema degli interventi e dei servizi sociali" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Nota di lettura n. 151](#)
A.S. 2550: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 31 agosto 2016, n. 168, recante misure urgenti per la definizione del contenzioso presso la Corte di cassazione, per l'efficienza degli uffici giudiziari, nonché per la giustizia amministrativa" (Approvato dalla Camera dei deputati)
- " [Nota di lettura n. 152](#)
A.S. 2567: "Conversione in legge del decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, recante interventi urgenti in favore delle popolazioni colpite dal sisma del 24 agosto 2016"
- " [Elementi di documentazione n. 62/1](#)
A.C. 4110 - D.L. 193/2016 Disposizioni in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili
- [Elementi di documentazione n. 62](#)
A.C. 4110 - D.L. 193/2016 Disposizioni in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili – Schede di lettura