



APPROFONDIMENTO

Stabile organizzazione e *jurisdiction to tax*: il dibattito a livello internazionale

di Piergiorgio Valente

Il dibattito internazionale si è incentrato, nel corso degli ultimi mesi, sull'analisi degli esistenti principi e disposizioni di fiscalità internazionale, al fine di verificare se essi possano essere adeguatamente applicati nell'attuale contesto economico ovvero necessitino di una rivisitazione.

Tale dibattito trae origine dalla difficoltà incontrata dai Governi europei nell'assoggettare ad imposizione i redditi prodotti nei loro territori dalle imprese multinazionali, ed in particolare dalle c.d. "imprese multinazionali digitali".

1. Premessa

Negli ultimi mesi, i principali Governi europei hanno affrontato il tema della **tassazione delle imprese multinazionali**, evidenziando come tali imprese strutturano il loro *business* anche al fine di ottimizzare il **carico fiscale consolidato**. Obiettivo dei diversi Governi europei e dei principali organismi sovranazionali (OCSE e Commissione europea su tutti) è l'adozione di misure coordinate volte a garantire che le imprese nazionali e multinazionali paghino "**the fair share of tax**" nei diversi Stati in cui operano e non adottino schemi di pianificazione fiscale aggressiva, consistenti nello sfruttamento delle distorsioni esistenti nei vari ordinamenti nazionali mediante la costruzione di **strutture artificiali se prive di sostanza economica**.

2. Il dibattito a livello sovranazionale: gli interventi dell'OCSE e del G-20

In occasione del *meeting* del G-20, tenutosi a Mosca il 15-16 febbraio 2013, è stata data evidenza del problema della tassazione delle imprese multinazionali¹. In particolare, i Ministri delle Finanze francese, inglese e tedesco hanno ribadito le problematiche derivanti dalla minimizzazione sistematica del carico fiscale da parte delle società multinazionali (in particolar modo, delle c.d. "imprese multinazionali digitali") operanti nei suddetti Paesi.

Dopo aver espresso il proprio apprezzamento per il lavoro dell'OCSE in materia, con particolare ri-

¹ "In the tax area, we welcome the OECD report on addressing base erosion and profit shifting and acknowledge that an important part of fiscal sustainability is securing our revenue bases. We are determined to develop measures to address base erosion and profit shifting, take necessary collective actions and look forward to the comprehensive action plan the OECD will present to us in July. We strongly encourage all jurisdictions to sign the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance. We encourage the Global Forum on Transparency and Exchange of Information to continue to make rapid progress in assessing and monitoring on a continuous basis the implementation of the international standard on information exchange and look forward to the progress report by April 2013. We reiterate our commitment to extending the practice of automatic exchange of information, as appropriate, and commend the progress made recently in this area. We support the OECD analysis for multilateral implementation in that domain" (cfr. "Communiqué Meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors Moscow, 15-16 February 2013", al seguente link: <http://www.g20.org/news/20130216/781212902.html>).

ferimento al Rapporto “**Addressing Base Erosion and Profit Shifting**” (di seguito, “*Rapporto BEPS*”)² pubblicato il 12 febbraio 2013, il G-20 ha manifestato la volontà di sviluppare misure dirette ad evitare l’erosione della base imponibile mediante lo spostamento di profitti in giurisdizioni con fiscalità di vantaggio.

Il Rapporto BEPS ha evidenziato come i principi accolti a livello internazionale, i quali derivano dalle *best practices* dei diversi ordinamenti, non sono stati in grado di seguire i significativi cambiamenti che hanno interessato, soprattutto negli ultimi anni, i differenti settori economici.

Le norme di fiscalità internazionale contenute negli ordinamenti nazionali sono principalmente espressione di un c.d. “*economic environment*” caratterizzato da uno **scarso livello di “integrazione economica transfrontaliera”**.

Il Rapporto BEPS identifica quattro principi-chiave della **tassazione delle attività transfrontaliere**:

- potestà impositiva;
- *transfer pricing*³;
- leva finanziaria (*leverage*);
- regole anti-elusione.

La **potestà impositiva** (“*right to tax*”) di uno Stato dipende da specifici fattori di collegamento con una determinata giurisdizione. Generalmente, i sistemi fiscali dei singoli Stati prevedono l’applicazione del:

- principio della “**tassazione su base mondiale**” (“*worldwide principle*”) nei confronti dei soggetti residenti, fondato sul criterio della residenza⁴ del soggetto percettore dei redditi ovunque prodotti;

² Per ulteriori approfondimenti sul Rapporto BEPS, cfr. P. Valente, *Tax planning aggressivo. Il Rapporto OCSE ‘Addressing Base Erosion and Profit Shifting’*, in “*il fisco*” n. 12/2013, fascicolo n. 1, pag. 1802; P. Valente, *L’erosione della base imponibile e il profit shifting*, in “*Il Quotidiano Ipsoa*”, 18 febbraio 2013; P. Valente-C. Alagna, *Attenzione dell’OCSE puntata sulla ‘pianificazione fiscale aggressiva’*, in “*Il Quotidiano del commercialista*”, www.eutekne.info, del 15 febbraio 2013.

³ Per ulteriori approfondimenti in materia di transfer pricing, cfr. P. Valente, *Manuale del Transfer Pricing*, Milano, Ipsoa, 2013.

⁴ Per approfondimenti in tema di residenza, cfr. P. Valente, *Esterovestizione e Residenza*, Milano, Ipsoa, 2013; P. Valente, *La residenza fiscale delle persone giuridiche nella prassi di alcuni Paesi UE ed extra-UE*, in “*il fisco*” n. 15/2013, fascicolo n. 1, pag. 2252; P. Valente-C. Alagna, *C’è esterovestizione solo se l’operazione realizzata è ‘meramente artificiosa’*, in “*Il Quotidiano del commercialista*”, www.eutekne.info, del 8 febbraio 2013; P. Valente, “*Il ‘centro dell’interesse economico prevalente’ come criterio*

- principio della “**tassazione su base territoriale**” o “principio della fonte” (“*principle of source*”), nei confronti dei soggetti non residenti, basato sul criterio della localizzazione dei redditi.

In presenza di un elemento transnazionale di reddito, il contemporaneo e legittimo esercizio, da parte di due Stati diversi, del c.d. *right to tax* può comportare una sovrapposizione delle “sfere di potestà impositiva”, con conseguente doppia imposizione del contribuente⁵.

3. Stabile organizzazione e commercio elettronico: cenni

Per quanto concerne il reddito prodotto dalle imprese non residenti, il criterio di collegamento con il territorio italiano è rappresentato dalla presenza di una **stabile organizzazione** in Italia.

Il concetto di “stabile organizzazione” è definito dall’art. 5 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni (di seguito, “Modello OCSE”)⁶, il quale:

- da un lato, individua la c.d. “stabile organizzazione materiale”;
- dall’altro, delinea i tratti caratterizzanti la “stabile organizzazione personale” (*agent clause*)⁷.

L’individuazione dei requisiti necessari per identificare nel territorio di uno Stato una stabile organizzazione di un soggetto non residente (e dei principi fiscali necessari per attribuire i profitti a tale stabile organizzazione) rappresenta uno dei temi di maggior criticità e interesse a livello internazionale.

Il Rapporto BEPS ha evidenziato come il processo di verifica delle condizioni di sussistenza della stabile organizzazione trova oggettive difficoltà nell’ambito del **commercio elettronico**.

di determinazione ‘privilegiato’ della residenza fiscale”, in “*il fisco*” n. 4/2013, fascicolo n. 1, pag. 537.

⁵ Il Rapporto BEPS ha evidenziato come un’ulteriore criticità sia rappresentata dalla c.d. “doppia non-imposizione” – i cui casi più rilevanti riguardano i c.d. “*mismatches between countries*” in relazione ai c.d. “*hybrid entities and hybrid financial instruments*” – la quale può altresì derivare dall’applicazione delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

⁶ Per ulteriori approfondimenti sul Modello OCSE, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, Ipsoa, 2012.

⁷ Per ulteriori approfondimenti in materia di stabile organizzazione, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, *op. cit.*, pagg. 243 ss.

In particolare, può risultare **difficile** (riuscire a) **individuare una “sede di affari”**, in quanto l'attività d'impresa viene esercitata attraverso la rete e può rivelarsi complesso tracciare un collegamento tra la transazione conclusa *on line* e una specifica localizzazione geografica.

Difatti, una delle caratteristiche del commercio elettronico è quella di consentire lo svolgimento di operazioni prescindendo da elementi materiali che, nelle forme del commercio tradizionale, collegano una transazione a un determinato territorio.

Tale aspetto, emerso sin dalle prime analisi delle ricadute fiscali del commercio in *Internet*, ha rappresentato l'elemento potenzialmente in grado di rendere inapplicabili i tradizionali criteri di tassazione previsti dalla fiscalità internazionale: gli sviluppi introdotti dall'economia digitale comportano, pertanto, una necessaria rivisitazione dei principi contenuti nei trattati internazionali contro le doppie imposizioni, al fine di renderli coerenti con l'attuale contesto economico.

In particolare, il forte sviluppo della tecnologia *Internet* e la diffusione dei volumi d'affari realizzati tramite il commercio elettronico hanno evidenziato come l'attuale concetto di “stabile organizzazione”, inteso come presenza materiale dell'impresa nel Paese di riferimento e/o come svolgimento del *business* tramite il c.d. “agente dipendente”, risulta non adeguato ed applicabile nel caso delle c.d. “imprese multinazionali digitali”.

La problematica della **tassazione delle imprese multinazionali c.d. “digitali”** ha avuto notevole rilevanza mediatica: tali imprese riescono, per effetto della loro componente intangibile, a sfuggire alla tassazione e localizzare i redditi in giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità di vantaggio.

In particolare, il dibattito internazionale è incentrato sulla liceità dei comportamenti posti in essere dalle imprese multinazionali che consistono nello sfruttare le distorsioni esistenti nei diversi ordinamenti al fine di ottimizzare il carico fiscale: si tratta quindi di delineare entro quali confini la pianificazione fiscale può essere considerata legittima e quando, al contrario, “sfocia” nella c.d. “pianificazione fiscale aggressiva”⁸.

⁸ Per approfondimenti in materia di *aggressive tax planning* e *tax governance*, cfr. P. Valente, *Manuale di Governance Fiscale*, Milano, Ipsoa, 2011; P. Valente, *La Commissione Ue avanza proposte sulla pianificazione fiscale aggressiva*, in “Il Quotidiano del commercialista”, www.eutekne.info, del 8 dicembre 2012; P. Valente, *Contrasto alla pianifica-*

Come indicato nel Rapporto BEPS, i più importanti Governi europei hanno sollecitato un intervento coordinato degli Stati per rafforzare la lotta all'evasione fiscale internazionale e “rivedere” i principi fiscali contenuti nelle disposizioni convenzionali.

4. Economia digitale: gli interventi del Governo britannico

L'Amministrazione finanziaria britannica (HMRC) ha incrementato il livello di attenzione verso le operazioni poste in essere dalle imprese multinazionali: un recente lavoro dell'HMRC ha dimostrato come tali imprese “*do not pay their fair share of corporation tax on profits they make from their business with UK customers*”⁹.

zione fiscale aggressiva, in “Il Quotidiano Ipsoa”, 8 ottobre 2012; P. Valente, *Linee Guida OCSE sulle multinazionali: ‘tax compliance’ e rispetto dello spirito della legge*, in “Corriere Tributario” n. 41/2011; P. Valente, *Tax governance’ e gestione del ‘compliance risk’*, in “Corriere Tributario” n. 35/2011; P. Valente, *Aggressive tax planning: esame del Rapporto OCSE sulle iniziative di tax governance*, in “il fisco” n. 18/2011, fascicolo n. 1, pag. 2850; P. Valente, *Tax governance: la gestione del rischio fiscale nelle imprese*, in “Amministrazione & Finanza” n. 2/2011.

⁹ “(...) HMRC acknowledged that it has to maintain broad confidence and credibility in its administration of the tax system to maintain the very high levels of compliance that there is in the UK. However, we felt that this was undermined by the Department’s use of selective prosecutions; a practice which it could not clearly justify to the Committee. (...) Multinational companies appear to be using transfer pricing, payment of royalties for intellectual property or franchise payments to other group companies to artificially reduce their profits in the UK or to remove them to lower tax jurisdictions. We were not convinced that HMRC has the determination to robustly challenge the practices of these companies.

7. To explore these issues, the Committee held a hearing with representatives from three multinational companies (Amazon, Google and Starbucks) and we are grateful to those companies for providing evidence to us. While their circumstances and business models are different they all have a significant commercial presence in the UK and we wished to gain an understanding as to why it appears that they do not pay their fair share of corporation tax in the UK.

(...)

12. All three companies accepted that profits should be taxed in the countries where the economic activity, that drives those profits, takes place and that, alongside their duty to their shareholders, they had obligations to the society, from which they derive their profits, which included paying tax. However, we were not convinced that their actions, in using the letter of tax laws both nationally and internationally to immorally minimise their tax obligations, are defensible. They all accepted that the perceived ethical behaviour of corporations could affect consumer behaviour. Being more transparent about their business

Il Governo britannico ha deciso di focalizzare l'attenzione sulle imprese multinazionali che generano entrate significative nel Regno Unito, ma sono soggetti nel territorio ad una limitata tassazione: secondo quanto affermato dal Governo britannico, le imprese multinazionali sembrano organizzare le loro strutture aziendali, i trasferimenti infragruppo e il pagamento di *royalties* al fine di "spostare" i profitti in "**low tax jurisdictions**".

In particolare, si ritiene necessario:

- monitorare in maniera più efficiente i c.d. "**tax borders**", introducendo misure domestiche necessarie a garantire "*a fair contribution to the tax base from multinational corporations*";
- guidare gli sforzi internazionali, in particolare all'interno dell'Unione europea, per riformare le modalità di tassazione delle imprese multinazionali e introdurre misure atte ad evitare il trasferimento dei profitti all'estero al fine di sottrarsi al pagamento delle imposte;
- pubblicare *benchmarks* di riferimento per determinate categorie di servizi quali i pagamenti di **canoni** e i **diritti di proprietà intellettuale**;
- sviluppare **standard di comunicazione** che obblighino le imprese multinazionali a rendere pubbliche le loro *tax practices*.

Nel mese di marzo 2013, George Osborne, *Chancellor of the Exchequer*, ha presentato la Legge finanziaria 2013 (c.d. "*Red book*"), nella quale vengono illustrate le misure del Governo britannico di contrasto all'elusione e all'evasione fiscale internazionale. In particolare:

- introduzione della prima **General Anti-Abus Rule** la quale rappresenterà "un importante deterrente per gli schemi di elusione e rafforzerà gli strumenti a disposizione della HMRC per contrastarli";
- studio da parte del Governo di proposte volte a contrastare i promotori di schemi di elusione fiscale;
- l'Amministrazione finanziaria britannica condurrà una consultazione riguardo l'iniziativa di "identificazione e pubblicazione" dei nomi-

practices, including paying their fair share of taxes, was becoming an increasingly important issue to their customers".

Cfr. HMRC, *Tax Avoidance by multinational companies*, consultabile al seguente link: <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/7160-5.htm>. fr. inoltre HMRC, *Taxing the profits of multinational businesses*, consultabile al seguente link: <http://www.hmrc.gov.uk/about/briefings/profits-multinationals.pdf>.

nativi ("*namings and shaming*") di coloro che prendono parte ai suddetti schemi elusivi¹⁰.

Infine, nella Legge finanziaria 2013, si ribadisce che, oltre alle riforme necessarie per incrementare la competitività del sistema fiscale, il Governo è determinato ad adottare misure volte a garantire che le imprese nazionali e multinazionali paghino "*the fair share of tax*"¹¹ e non adottino schemi di pianificazione fiscale aggressiva.

5. Economia digitale: il Rapporto del Governo francese

Il 18 gennaio 2013, il Governo francese ha pubblicato il Rapporto "*Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*"¹² (di seguito, il "Rapporto francese") avente il fine di individuare le principali caratteristiche delle c.d. "imprese multinazionali digitali" e proporre modalità di tassazione efficienti delle stesse.

Il Rapporto francese evidenzia come l'economia digitale presenta **caratteristiche** e obbedisce a logiche **radicalmente diverse da quelle proprie delle imprese multinazionali** ("classi-

¹⁰ Nel mese di febbraio 2013, l'HMRC ha pubblicato, per la prima volta, le informazioni relative ad inadempimenti fiscali "intenzionali", in una lista che sarà aggiornata trimestralmente.

¹¹ Secondo la Legge finanziaria 2013, "*1.212 Alongside reforms to increase the competitiveness of the tax system, the Government is determined to take steps to ensure that domestic and multinational companies pay their fair share of tax and do not engage in aggressive tax planning. The Government has been at the forefront of the calls for collective action to strengthen international tax standards. 1.213 At the G20 meeting of Finance Ministers and Central Bank Governors in Moscow in February 2013, the OECD presented a report on 'Addressing Base Erosion and Profit Shifting' which underlined the importance of international cooperation in tackling these issues. The OECD has identified three main clusters of work: a review of ways to counter base erosion, looking at how to determine tax jurisdiction in particular in relation to the development of the digital economy, and an examination of how the transfer pricing rules allocate profits between different countries. The UK will use its involvement in these groups to work towards reform of the international tax standards. These issues will be examined by the OECD, which will present a comprehensive action plan to the G20 in July 2013*".

¹² Il Governo francese ha affidato a Pierre Collin, Consigliere di Stato, e a Nicolas Colin, Ispettore delle Finanze, il compito di elaborare delle *guidelines* per riformare il sistema tributario francese, con particolare attenzione alla tassazione delle imprese multinazionali.

Il Rapporto è consultabile al seguente link: http://www.redressement-productif.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf#page=17.

che”). In particolare:

- l'economia digitale è costruita su un modello basato sul reinvestimento dei profitti piuttosto che sulla distribuzione dei dividendi;
- l'economia digitale è in continua e rapida evoluzione; risulta pertanto difficile identificare punti di stabilità, in quanto le tecnologie o i modelli di *business* non possono essere considerati permanenti;
- l'economia digitale “disaccoppia” sistematicamente il luogo di stabilimento dal luogo di consumo; non vi è quindi allineamento tra i Paesi in cui hanno effettivamente luogo attività ed investimenti e i Paesi in cui i profitti vengono dichiarati¹³;
- l'economia digitale si basa sull'utilizzo dei dati immessi dagli utenti dei servizi resi dalle società operanti in tale settore: tali dati, inclusi i dati personali, sono la linfa dell'economia digitale. Essi consentono alle imprese che li raccolgono di migliorare le *performance* delle applicazioni, personalizzare il servizio reso, consigliare gli acquisti per i loro clienti, sostenere gli sforzi di innovazione (dando vita ad altre applicazioni), prendere decisioni strategiche;
- la raccolta dei dati rivela il fenomeno del “*travail gratuit*”: i dati vengono raccolti senza alcun corrispettivo monetario; gli utenti, destinatari di un servizio diventano quasi-dipendenti dell'impresa multinazionale digitale contribuendo a confondere la linea tra **produzione e consumo**;
- le imprese multinazionali operanti nel settore dell'economia digitale si caratterizzano per il basso livello di tassazione degli utili; per tali imprese è più semplice minimizzare il carico impositivo sfruttando la “concorrenza fiscale” esistente tra gli Stati, attraverso il fenomeno del c.d. “*profit shifting*”;
- a differenza delle imprese multinazionali “classiche”, dove operazioni di pianificazione e ottimizzazione fiscale potrebbero richiedere una sostanziale riorganizzazione del gruppo, le imprese dell'economia digitale sono costituite e organizzate al fine di disciplinare (e comprimere) l'imponibile complessivo del gruppo

¹³ Conseguentemente, è sempre più difficile individuare il valore creato da tale economia ed applicare le attuali norme e principi tributari che risultano essere inadeguate.

sulla base delle *tax rules* esistenti nei vari ordinamenti nazionali;

- le imprese multinazionali digitali possono operare in ogni Paese senza la necessità di creare un collegamento territoriale con lo Stato, in quanto riescono a condurre l'attività di *business* **senza la costituzione di una società controllata o una stabile organizzazione**¹⁴.

Inoltre, il Rapporto francese rileva come l'economia digitale stia pervadendo vari settori; al riguardo, sottolinea la necessità di individuare nuove regole e principi fiscali che evitino l'erosione della base imponibile dei diversi Stati mediante la delocalizzazione all'estero dei profitti. Principalmente, il Rapporto francese suggerisce un intervento, operando:

- sulla ridefinizione, su scala internazionale, del concetto di “**stabile organizzazione**”;
- sull'introduzione del concetto di “**lavoro gratuito**” degli utenti che, fornendo i loro dati, contribuiscono a realizzare la principale fonte di guadagno delle imprese multinazionali digitali.

6. La tassazione delle imprese multinazionali: gli interventi del Governo italiano

Con riferimento alle azioni intraprese dal Governo italiano, in data 28 novembre 2012¹⁵, il Sottosegretario Vieri Ceriani ha risposto in merito ad un'interrogazione parlamentare relativa agli accertamenti tributari effettuati nei confronti della multinazionale Google, sottolineando la difficoltà per l'Agenzia delle Entrate di agire nei confronti delle società multinazionali digitali che sfruttano “ingegnerie finanziarie offerte da evidenti lacune nella normativa nazionale e internazionale, riescono a non pagare le tasse nel nostro Paese”.

In particolare, il Sottosegretario ha evidenziato come

¹⁴ Il Rapporto francese evidenzia come la definizione di “stabile organizzazione” contenuta nel Modello OCSE non è adatta per le imprese multinazionali operanti nel settore dell'economia digitale.

¹⁵ N. 5-08526, in banca dati “*fisconline*”.

“(s)u delega della locale Procura della Repubblica (...) il nucleo di polizia tributaria della Guardia di Finanza di Milano ha proceduto ad escutere a sommarie informazioni alcuni dipendenti della società Google Italy S.r.l., allo scopo di acquisire elementi di dettaglio circa l’organizzazione amministrativa, finanziaria e commerciale dell’azienda. L’iniziativa era finalizzata a verificare la corretta interpretazione ed applicazione della normativa fiscale, con particolare riguardo ai rapporti scaturenti dal contratto di ‘Marketing and Services Agreement’ posto in essere tra le società di diritto estero Google Inc. e, successivamente, Google Ireland Ltd. e la Google Italy S.r.l. Nel mese di maggio 2007 il predetto Nucleo ha quindi avviato una verifica fiscale nei confronti della Google Italy S.r.l., in un secondo momento estesa anche alle citate consociate estere. L’attività ispettiva era volta principalmente a riscontrare l’esistenza dei requisiti normativi previsti per la configurabilità in capo alla citata società italiana di una stabile organizzazione in Italia delle suddette società estere”.

Secondo quanto appurato dai verificatori, è possibile affermare:

- “l’esistenza in Italia di uno specifico luogo, costituito da un’**installazione materiale**, attraverso la quale Google Ireland Ltd e Google Inc. hanno svolto in maniera strumentale e non ausiliaria la propria attività;
- che la **disponibilità** di tale luogo è stata inequivocabilmente **continuativa** e tale da integrare il requisito della fissità dell’attività sul territorio nazionale;
- che l’organizzazione dei mezzi, di concerto con le **risorse umane impiegate sul territorio italiano**, è stata idonea, prodromica e

finalizzata alla produzione dell’intero reddito sviluppato in Italia, attraverso la stipula dei contratti con i clienti italiani;

- che l’assoggettamento ad imposizione in Italia dei ricavi maturati sul territorio nazionale è stato in realtà eluso sulla base dei contenuti del (...) contratto di servizi generali, artatamente posto in essere con la sola finalità di simulare l’esercizio da parte di Google Italy S.r.l. di una mera attività ausiliaria e preparatoria, che non ha tuttavia trovato alcun riscontro negli elementi di fatto acquisiti”.

In conclusione,

“(...) alla luce delle citate risultanze, il Reparto operante ha pertanto ritenuto che la Google Italy S.r.l. fosse da considerare la stabile organizzazione della Google Inc. e della Google Ireland Ltd. (per i relativi periodi oggetto di verifica), in aderenza a quanto previsto dall’articolo 162 T.U.I.R. e dall’articolo 5 – paragrafo 5 – del Modello di convenzione OCSE, ripreso dalle specifiche convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra l’Italia ed i due Paesi di residenza delle società sopra menzionate (USA e Irlanda)”.

Un ulteriore intervento normativo in materia di tassazione delle imprese multinazionali mediante l’individuazione di una stabile organizzazione nel territorio italiano è rappresentato dall’art. 38 del D.L. n. 179/2012 (di seguito, “D.L. Sviluppo”) il quale ha fornito la definizione di “**base operativa**” per le compagnie aeree che operano nel settore del traffico-passeggeri, mediante il sistema delle basi operative.

Tale disposizione ha l’obiettivo di prevenire le controversie, già sorte in passato con le compagnie aeree che adottano il suddetto modello di *business*, assimilando la base operativa dotata di infrastrutture e personale di servizio ad una stabile organizzazione e, di conseguenza, obbligando tali compagnie alla *compliance* alla normati-

va tributaria e previdenziale nazionale.

Con riferimento alle imposte sui redditi, l’accertamento della presenza in Italia di una stabile organizzazione di una compagnia aerea estera dovrebbe seguire i criteri previsti dall’art. 162 del Tuir; in assenza di una stabile organizzazione nessuna imposta dovrebbe essere dovuta in Italia.

Inoltre, è opportuno sottolineare che, ai fini dell’imposizione diretta, l’art. 8 del Modello OCSE riguarda i redditi derivanti da attività esercitata per mezzo di navi o aeromobili nel traffico internazionale.

La definizione del concetto di “traffico internazionale” è contenuta nell’art. 3, paragrafo 1), lett. d), del Modello OCSE, il quale prevede che

tale espressione concerne qualunque trasporto (per mare o aria) effettuato da un'impresa che ha la sede di direzione effettiva in uno Stato contraente, tranne il caso in cui il trasporto per nave o aeroplano è effettuato unicamente tra località dell'altro Stato contraente.

Il paragrafo 1 del suddetto art. 8 prevede, come criterio generale, che i profitti derivanti da un'attività di trasporto internazionale, qualunque sia il mezzo di trasporto utilizzato, sono imponibili nello Stato del luogo dell'effettiva direzione dell'impresa¹⁶.

Al punto 2 del paragrafo 1 del Commentario all'art. 8 del Modello OCSE si afferma che gli Stati, in alternativa, hanno la facoltà di prevedere che tali redditi siano imponibili nello Stato di residenza dell'impresa.

Il successivo punto 3 del paragrafo 1 del Commentario prevede che gli Stati possano optare per l'adozione di un **criterio "misto"** (principio del luogo di **effettiva direzione e** principio di **residenza**), in virtù del quale lo Stato ove è posta la sede di effettiva direzione avrebbe il diritto ad assoggettare ad imposta detti redditi, ma allo Stato di residenza (se diverso dal primo) si applicherebbe il disposto di cui all'art. 23 (relativo all'eliminazione delle doppie imposizioni) del Modello OCSE¹⁷.

L'art. 38, comma 1, del D.L. Sviluppo ha introdotto una norma mediante la quale viene fornita la **definizione di "base operativa" per le compagnie aeree**.

In particolare, la suddetta disposizione prevede che:

“(a) i fini del diritto aeronautico, l'espressione 'base' identifica un insieme di locali ed infrastrutture a partire dalle quali un'impresa esercita in modo stabile, abituale e continuativo un'attività di trasporto aereo, avvalendosi di lavoratori subordinati che hanno in tale base il loro centro di attività professionale, nel senso che vi lavorano, vi prendono servizio e vi ritornano dopo lo svolgimento della propria attività. Un vettore aereo titolare di una licenza di esercizio rilasciata da uno Stato membro dell'Unione europea diverso dall'Italia è considerato stabilito sul territorio nazionale quando esercita in modo stabile o continuativo o abituale un'attività di trasporto aereo a partire da una base quale definita al periodo precedente (...)”.

Tale norma può avere implicazioni principalmente per i **vettori aerei c.d. "low cost"**, i quali operano attraverso il **sistema delle basi operative**.

¹⁶ A titolo semplificativo, il reddito conseguito dalla stabile organizzazione italiana di una compagnia aerea estera, residente in Germania che vende in Italia un servizio di trasporto passeggeri per la tratta Italia-Germania, oppure Italia-Francia, sarà assoggettato a tassazione esclusivamente in Germania; sarà assoggettato a tassazione in Italia esclusivamente il reddito conseguito dalla stabile organizzazione italiana per la vendita di un biglietto relativo ad una tratta interna al territorio nazionale (ad esempio, il reddito derivante dalla vendita di un biglietto aereo Milano-Roma). Per approfondimenti sull'art. 8 del Modello OCSE cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., pagg. 433 ss.

¹⁷ Alcune convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia (come ad esempio quella con gli Stati Uniti) prevedono, all'art. 8, che “gli utili di un'impresa di uno Stato contraente derivanti dall'esercizio, in traffico internazionale, di navi o di aeromobili sono imponibili soltanto in detto Stato”. La citata Convenzione contro le doppie imposizioni Italia-Stati Uniti, al punto 6 del Protocollo Aggiuntivo, prevede che “(a) i fini dell'art. 8 (Navigazione marittima ed Aerea) della Convenzione e nonostante ogni altra disposizione della Convenzione, gli utili che un cittadino degli Stati Uniti non residente dell'Italia o una società statunitense ritraggono dall'esercizio di navi iscritte o di aeromobili registrati in base alla legislazione statunitense, sono esenti da imposte in Italia”.

La differenza tra i c.d. “vettori tradizionali” e le compagnie aeree *low cost* consiste nel fatto che:

- i vettori tradizionali fanno convergere il loro traffico su grandi *hub* continentali e fanno terminare gli ultimi voli della sera in una molteplicità di aeroporti dai quali essi ripartono il giorno seguente;
- i vettori *low cost* organizzano il loro traffico a partire da più basi operative dalle quali si originano e terminano tutti i voli della giornata; ogni base dispone di un determinato numero di aerei, di personale, di servizi di terra, ma è previsto che alla fine della giornata sia gli aerei sia il personale ritornino alla base operativa di partenza.

L'introduzione di tale norma, pertanto, **assimilerebbe la base operativa** dotata di infrastrutture e personale **a una stabile organizzazione**, obbligando le compagnie aeree operanti nel territorio nazionale mediante basi operative ad assolvere gli obblighi tributari in Italia¹⁸.

Per approfondimenti sulla Convenzione Italia-Stati Uniti, cfr. P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, op. cit., pagg. 1107 ss.

¹⁸ Particolari problematiche potrebbero essere sollevate dal disposto dell'ultimo periodo dell'art. 38, comma 1, del

Con riferimento alle c.d. “**basi di servizio**”, l’Inps ha emanato, in data 19 settembre 2012, la circolare n. 115, il cui capitolo 1 dispone “Norme particolari per il personale dipendente da imprese operanti nel settore dell’aviazione civile”.

Al fine di facilitare l’applicazione delle norme comunitarie in materia di legislazione relativa al personale degli equipaggi di condotta e di cabina, dipendente da imprese operanti nel settore dell’aviazione civile, il legislatore comunitario ha modificato alcune disposizioni del Regolamento (CE) n. 883/2004.

In particolare, il Regolamento (UE) n. 465/2012 ha previsto che la definizione comunitaria di “base di servizio” costituisce il criterio per la determinazione della normativa applicabile al personale degli equipaggi di condotta e di cabina.

L’allegato III del Regolamento (CEE) n. 3922/91 definisce la “base di servizio” come “**il luogo**, designato dall’operatore per ogni membro d’equipaggio, dal quale il membro d’equipaggio solitamente **inizia e dove conclude un periodo di servizio** o una serie di periodi di servizio e nel quale, in condizioni normali, l’operatore non è responsabile della fornitura dell’alloggio al membro d’equipaggio interessato”.

Inoltre, il Regolamento (UE) n. 465/2012 ha modificato l’art. 11 del Regolamento (CE) n. 883/2004 aggiungendo un nuovo paragrafo con il quale è stabilito che “un’attività svolta dagli equipaggi di condotta e di cabina addetti a servizi di trasporto aereo passeggeri o merci è considerata un’attività svolta nello Stato membro in cui è situata la base di servizio, quale definita all’allegato III del Regolamento (CEE) n. 3922/91”.

Al fine di definire la legislazione applicabile, l’art. 14, comma 5-*bis*, del Regolamento (CE) n. 987/2009, così come modificato dal Regolamento (UE) n. 465/2012, dispone che “(...) gli equipaggi di condotta e di cabina generalmente addetti a servizi di trasporto aereo passeggeri o merci che esercitano un’attività subordinata in due o più Stati membri sono soggetti alla legislazione dello Stato membro in cui è situata la base di servizio (...)”.

L’obiettivo sembra essere, pertanto, quello di prevenire ed eliminare eventuali controversie con vettori aerei che operano mediante il sistema delle basi operative (tra i casi più noti, Ryanair), individuando in queste ultime il collegamento territoriale con lo Stato italiano.

Infine, è opportuno rammentare che l’Agenzia delle Entrate, in data 31 maggio 2012, ha pubblicato la circolare n. 18/E, con la quale vengono esplicitati gli **indirizzi operativi per il periodo di imposta 2012**, rimasti sostanzialmente immutati rispetto a quelli indicati con la circolare n. 13/E del 2009¹⁹.

In particolare, l’attività dell’Amministrazione finanziaria è orientata:

- al rafforzamento dell’azione di contrasto ai fenomeni aventi connotazione fraudolenta;
- al c.d. “tutoraggio”²⁰ delle grandi imprese da parte delle Direzioni regionali, previsto dall’art. 27, ai commi da 9 a 15, del D.L. n. 185/2008, da esplicarsi mediante:
 - un’accurata attività di analisi dei rischi, correlati al settore produttivo di ciascuna impresa e a un livello di rischio personalizzato, volto a differenziare l’azione di controllo;
 - il controllo sistematico e preventivo, finalizzato ad assicurare un elevato grado di correttezza dei comportamenti fiscali di ta-

¹⁹ Entrambe in banca dati “fisconline”.

²⁰ L’art. 27, commi 9-15, del D.L. n. 185/2008 ha ridefinito le modalità di controllo delle imprese di più rilevanti dimensioni:

- individuando come tali, le imprese con un volume di affari o ammontare di ricavi non inferiori a 300 milioni di euro (importo previsto solo per il periodo di imposta 2009 e gradualmente ridotto a 100 milioni di euro entro il 31 dicembre 2011);
- prevedendo il controllo sostanziale dei suddetti soggetti entro l’anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi, sulla base di criteri selettivi fondati sull’analisi del rischio;
- modificando le modalità di presentazione delle istanze di interpello dei suddetti soggetti.

L’Amministrazione finanziaria ha previsto che, per la tipologia di contribuenti in argomento, i controlli sono classificabili in attività istruttorie, accertamenti e tutoraggio.

Con riferimento alle attività istruttorie, la circolare n. 13/E del 2009 individua alcuni specifici criteri, che assumono particolare valenza ai fini della selezione dei Grandi contribuenti da sottoporre a controllo:

- soggetti che hanno redatto il bilancio secondo i principi contabili internazionali Ias/Ifirs;
- presenza di rapporti con soggetti non residenti;
- presenza di operazioni straordinarie;
- presenza di elementi reddituali di particolare interesse (ad esempio, ingenti oneri straordinari/finanziari, elevati costi per servizi) o di anomalie (variazioni o oscillazioni) ravvisabili nel fatturato di breve/medio periodo;
- presenza di crediti Iva di notevole importo rispetto all’attività svolta.

Al fine di rafforzare l’attività accertativa, a decorrere dal 1° gennaio 2009, l’accertamento dei soggetti Grandi contribuenti è di competenza delle Direzioni regionali.

D.L. Sviluppo il quale prevede che “in deroga all’articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, il presente comma si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012”. Si rammenta che l’art. 3 della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente) stabilisce la non retroattività delle disposizioni tributarie.

le *target* di contribuenti;

- al presidio di tutti i grandi contribuenti da parte delle Direzioni regionali.

Come indicato nella circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 13/E del 2009, l'azione di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti si distingue in base:

- alle dimensioni del contribuente;
- allo strumento di azione utilizzato;
- alla tipologia di violazione commessa.

Nell'ambito del tutoraggio viene confermata la necessità di monitorare costantemente alcuni fenomeni legati ad importanti fattori di rischio, oggetto di analisi anche da parte dell'OCSE, tra i quali, in particolare:

- gli schemi di pianificazione fiscale internazionale;
- le politiche di utilizzo strumentale delle perdite fiscali;
- le forme di arbitraggio basate sullo sfruttamento di strumenti finanziari complessi;
- le politiche di prezzi di trasferimento non in linea con il principio del valore normale.

7. Gli interventi del Governo spagnolo: cenni

Con riferimento alle misure di contrasto all'evasione ed elusione fiscale introdotte dal Governo spagnolo, è opportuno evidenziare che, in data 15 marzo 2013, l'Amministrazione finanziaria spagnola ha pubblicato una risoluzione che isti-

tuisce il nuovo Ufficio di fiscalità internazionale (*"Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional"*), al fine di rafforzare gli strumenti per contrastare l'**evasione fiscale internazionale**²¹, in linea con i principi e i piani di azione indicati dagli organismi sovranazionali (OCSE e Commissione europea) nel corso degli ultimi mesi.

Il nuovo Ufficio di fiscalità internazionale si occuperà, a livello centrale, della pianificazione, della promozione e del coordinamento di tutte le attività di ispezione relative a tematiche di fiscalità internazionale.

²¹ *"La prevención y lucha contra el fraude fiscal, objetivos siempre esenciales de la Administración tributaria, adquieren una especial trascendencia en un escenario de crisis económica y de austeridad presupuestaria.*

La lucha contra el fraude y la evasión fiscal, además de la adopción de medidas de carácter normativo, exige que la Administración tributaria esté dotada de los instrumentos orgánicos necesarios para dicha finalidad.

La globalización y creciente internacionalización económica han conducido a un mayor protagonismo de la faceta transnacional de la fiscalidad. En este contexto internacional, la prevención y lucha contra el fraude fiscal, está siendo objeto de especial atención por parte de las Administraciones Tributarias de nuestro entorno. Así se pone de manifiesto en diversos organismos internacionales de los que España es parte, actuando para incrementar los estándares internacionales de cooperación, tal y como sucede en el Foro Global de Transparencia en Intercambio de Información, o para evitar la erosión de bases imponibles y deslocalización de beneficios, en una reciente iniciativa de la OCDE (...)".

La risoluzione è entrata in vigore il 1 aprile 2013 ed è consultabile al seguente link: <http://www.boe.es/boe/dias/2013/03/15/pdfs/BOE-A-2013-2811.pdf>.