

ECONOMIA, SOCIETÀ E SMATERIALIZZAZIONE

Verso una società digitale

**a cura di
Marilene Lorzio**

FrancoAngeli

La presente pubblicazione è stata sottoposta a referaggio.

Pubblicazione realizzata con un contributo sui fondi del 5 x 1000 dell'IRPEF a favore dell'Università di Foggia, in memoria di Gianluca Montel.

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio "Informatemi" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

ECONOMIA, SOCIETÀ E SMATERIALIZZAZIONE

Verso una società digitale

**a cura di
Marilene Lorzio**

FrancoAngeli

Copyright © 2020 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

INDICE

Prefazione	pag.	7
1. Capacità digitali e generazione di valore , di <i>Antonia Rosa Gurrieri e Annamaria Stramaglia</i>	»	9
1.1. L'era digitale	»	9
1.2. La letteratura	»	10
1.3. Implementazione digitale	»	12
1.3.1. Le imprese e la digitalizzazione	»	13
1.4. La questione della regolamentazione fiscale	»	14
1.5. L'OCSE e il Progetto BEPS	»	15
1.6. La revisione del concetto di stabile organizzazione	»	22
1.7. Alcune osservazioni conclusive	»	24
2. La ripresa sostenibile , di <i>Laura Antonucci, Rosanna Cataldo, Corrado Crocetta, Maria Gabriella Grassia e Yana Kostiuk</i>	»	27
2.1. Introduzione	»	27
2.2. Complessità e sostenibilità	»	27
2.3. Resilienza e sostenibilità	»	29
2.4. Digitalizzazione e sostenibilità	»	30
2.5. Rispetto dell'ambiente e sostenibilità	»	31
3. Il processo di digitalizzazione dei mezzi di pagamento: costi e opportunità per imprese, consumatori e società , di <i>Michele Di Marcantonio e Fabio Manca</i>	»	34
3.1. Il processo di digitalizzazione dei mezzi di pagamento	»	34
3.2. Indagine quantitativa del fenomeno della digitalizzazione dei mezzi di pagamento in Italia	»	36
3.3. Vantaggi e opportunità dei metodi di pagamento digitali	»	39
3.4. I costi dei metodi di pagamento digitali	»	40

4. Settore monetario e criptovalute , di <i>Marilene Lorizio</i>	pag.	44
4.1. Introduzione	»	44
4.2. Le criptovalute: caratteristiche e tecnologia	»	45
4.2.1. Struttura e prerogative	»	45
4.2.2. Rischi e regolamentazione delle criptovalute: i principali approcci	»	49
4.3. Effetti economici potenziali delle criptovalute	»	54
4.4. Criptovalute, moneta e fiducia	»	60
4.5. Conclusioni	»	75
 5. Digitalizzazione e dematerializzazione di servizi universitari , di <i>Laura Antonucci, Rosanna Cataldo, Corrado Crocetta, Maria Gabriella Grassia, Yana Kostiuk e Massimo Alfonso Russo</i>	»	81
5.1. Il processo di dematerializzazione	»	81
5.2. Riduzione di tempi e costi	»	82
5.3. Semplificazione dei processi	»	82
5.4. Migliore archiviazione	»	83
5.5. Nuove modalità operative	»	84
5.6. La digitalizzazione dei servizi nell'Università di Foggia	»	84
5.7. L'indagine sulla soddisfazione degli studenti	»	85
5.8. Principali risultati ottenuti	»	87
5.9. Conclusioni	»	91

PREFAZIONE

Il progresso della storia umana è sempre stato contraddistinto dalla nascita di una nuova tecnologia, che storicamente ha avuto il ruolo di acceleratore nel modificare profondamente l'organizzazione del lavoro e della società.

Il primo esempio in questo senso si è avuto a fine Settecento con l'introduzione della macchina a vapore, che determinò un integrale mutamento della civiltà rurale, la nascita delle fabbriche fino alla successiva nuova pianificazione scientifica della produzione e la divisione del lavoro, fondata sulla catena di montaggio, sulla base delle ipotesi avanzate da Taylor nei primi del Novecento. Le rivoluzioni industriali che si sono succedute nel tempo hanno portato ad una trasformazione graduale delle strutture sociali ed economiche, trasformazione che ha subito una consistente accelerazione negli ultimi anni, grazie alla diffusione di una serie di nuove tecnologie *general purpose*, che stanno dando luogo ad una profonda rivoluzione orizzontale che coinvolge tutti i settori produttivi e tutti gli individui.

Le precedenti rivoluzioni hanno evidenziato un portato circoscritto, in quanto interessavano solo alcuni aspetti della vita dell'uomo. La rivoluzione attuale invece è molto più "democratica" poiché coinvolge tutti, ed incide in misura rilevante sul lavoro, sulla cultura, sulla vita sociale.

In particolare, il secolo corrente appare caratterizzato da una nuova e diversa concezione di ricchezza e crescita, collegate sia a beni fisici che immateriali. La dematerializzazione dell'economia implica un minore uso di materie prime e un minor impatto ambientale dei processi produttivi; pertanto, essa si traduce in una maggiore efficienza produttiva. La dematerializzazione rappresenta il presupposto di un nuovo paradigma sociale ed economico, basato sulla digitalizzazione. La trasformazione digitale si è rivelata capillare e

pervasiva, incidendo profondamente sulle relazioni tra soggetti e con l'ambiente e modificando tradizioni, necessità e modi di vivere.

Sotto un profilo più strettamente economico, le nuove tecnologie hanno trasformato il pianeta in una piattaforma digitale, permesso alle aziende di aumentare la loro produttività, ma contestualmente hanno accresciuto la concorrenza e la competitività. Sotto questo profilo, la digitalizzazione ha favorito un diverso modello di business, basato sulla adattabilità delle imprese alle innovazioni, una estrema attenzione alle evoluzioni tecnologiche, ed una consapevole responsabilità nell'utilizzo delle stesse.

Tuttavia, protagonisti della rivoluzione digitale non sono solo le tecnologie, ma un ruolo chiave assumono le persone, fondamentali per potenziare il valore della evoluzione tecnologica e verificare la sua sostenibilità.

La rivoluzione tecnologica, per non risultare rischiosa, non potrà trascurare la funzione dell'uomo, in quanto la tecnologia inciderà sempre più sulla vita lavorativa, economica e sociale delle persone. Il ruolo dell'uomo assume pertanto una rilevanza tanto maggiore quanto più l'evoluzione digitale andrà a investire radicalmente strutture produttive, economiche e sociali storicamente affermate, rivoluzione che necessita della formazione di competenze multidisciplinari, idonee in quanto tali ad esaminare, coordinare, interpretare e moderare e/o compensare gli effetti della rivoluzione digitale sulle persone, la società e l'economia. Di fatto, ad oggi il paradigma suggellato dalla rivoluzione digitale risulta particolarmente trasversale agli ambiti economici, sociali, culturali, e quindi estremamente complesso, nonché largamente incerto.

Infatti, alla tecnologia possono essere ricondotte una molteplicità di conseguenze, in una molteplicità di settori: effetti sull'ambiente (inquinamento, consumo di elettricità collegato all'utilizzo delle nuove tecnologie, eliminazione corretta dei rifiuti relativi), e sulla crescita tema affrontato da Antonucci, Cataldo, Crocetta, Grassia e Kostiuk in *La ripresa sostenibile*; effetti sui processi di produzione, sui beni finali e sulla loro distribuzione, tema affrontato da Gurrieri e Stramaglia in *Capacità digitali e generazione di valore*, nonché sulla erogazione e fruizione di servizi, tema affrontato da Antonucci, Cataldo, Crocetta, Grassia, Kostiuk e Russo in *Digitalizzazione e dematerializzazione di servizi universitari*, effetti sui modelli di vita e sui valori, tema affrontato da Di Marcantonio e Manca in *Il processo di digitalizzazione dei mezzi di pagamento: costi e opportunità per imprese, consumatori e società* e da Lorzio in *Settore monetario e criptovalute*.

Marilene Lorzio

1. CAPACITÀ DIGITALI E GENERAZIONE DI VALORE*

di *Antonia Rosa Gurrieri* e *Annamaria Stramaglia***

1.1. L'era digitale

Oggi è sempre più rapido lo sviluppo nel campo dell'uso di Internet e dell'utilizzo delle nuove tecnologie dell'informazione e della comunicazione. Mentre il concetto di “nuova economia” si concentra principalmente sui nuovi attori del mondo di Internet, l'economia digitale si basa sulla tecnologia digitale di elaborazione e trasferimento di dati e informazioni. La *internet economy* enfatizza il collegamento in rete di attori e processi economici mediante mezzi di comunicazione elettronica e il relativo cambiamento nelle strutture di creazione di valore, meccanismi di funzione del mercato, vita professionale e modelli di consumo. *E-commerce* e *e-business* sono forme di applicazione della *internet economy* e sono classificate come concetti microeconomici.

L'era digitale porta ad una nuova industrializzazione e una nuova rivalutazione delle forme di comunicazione fondate su nuovi modelli di organizzazione e business. La digitalizzazione presuppone una evoluzione a 360 gradi della catena del valore. Sono interessati tutti i settori economici, con profonde ripercussioni su imprese e mercati e con un abbattimento delle barriere all'ingresso e dei costi. Gli effetti si vedono anche sui modelli di business che mutano e si adattano alla digitalizzazione dei sistemi. Naturalmente, occorre adattare e sviluppare le strutture organizzative.

La catena del valore della digitalizzazione determina un nuovo valore economico attraverso una serie di sequenze lineari della rete. Infatti, l'effetto

* Il lavoro è frutto di uno studio comune. Tuttavia, A.R. Gurrieri ha curato in particolare i parr. da 1.1 a 1.3; A. Stramaglia ha curato i parr. da 1.4 a 1.6.

** Dipartimento di Giurisprudenza, Università degli Studi di Foggia.

E-mail: antoniarosa.gurrieri@unifg.it; annamaria.stramaglia@unifg.it.

delle tecnologie, e di quelle digitali in particolare, sulla produzione si misura attraverso i sistemi di valore in una definita aggregazione.

La digitalizzazione impone alle persone di coesistere in uno spazio cognitivo diverso in cui la conoscenza sembra essere supportata da spazio logico (fornisce il linguaggio e la logica per la comunicazione), da una componente organizzativa e da un sistema di mezzi di comunicazione per il trasferimento di informazioni.

In questo lavoro, si cerca di individuare gli effetti che il processo di digitalizzazione ha avuto sulle imprese. In particolare si traccia una evoluzione dei modelli di business e si delineano le questioni relative alla tassazione delle attività digitali conseguenti alla mancata certezza sul dove il valore viene creato e conseguentemente su chi abbia il diritto di tassarlo.

1.2. La letteratura

Informazione e comunicazione sono connessi: l'informazione digitale (conoscenza esternalizzata, immagazzinata in supporti di dati che consentono il trasporto attraverso il tempo e lo spazio) genera scambio di conoscenza attraverso la comunicazione veloce.

La conoscenza di prodotto e di processo e l'informazione sono i fattori centrali della produzione. La tecnologia dell'informazione ha una formalizzazione della logica, e una razionalizzazione del flusso di lavoro. In particolare, la formalizzazione che è alla base della meccanizzazione, si fonda su sistemi formali che forniscono all'uomo strumenti di pensiero collettivo basati sui simboli, perché permette di descrivere e simulare i processi del tempo e dello spazio attraverso un sistema di simboli collettivi.

La trasformazione digitale coinvolge discussioni su analisi avanzate, *social network*, telecomunicazioni e fenomeni simili. Essa può coprire il confine tra le nostre vite e la tecnologia. Il modo in cui la tecnologia è diventata parte della nostra vita quotidiana ha riadattato il ruolo dell'*Information Technology* (IT). L'IT è passata dall'essere un semplice abilitatore di generazione di valore a diventare un elemento facilitatore di valore universale che coinvolge il soggetto-cliente nel processo di creazione di valore. In questo modo l'IT è diventato strettamente connesso al mondo degli affari. Le imprese che vogliono sviluppare le proprie capacità digitali, devono impegnarsi in una riprogettazione tecnologia (Westerman et al., 2014).

Nel corso di questo processo i modelli di business subiscono cambiamenti alla stessa velocità della tecnologia. Pertanto, la trasformazione digitale in-

fluisce sull'architettura imprenditoriale in tutte le aree rendendo il modello di business fondamentale.

L'era della digitalizzazione necessita di una metodologia per la modellazione imprenditoriale digitale basata su un approccio strutturato (linguaggio comune) dagli esperti di tecnologia e di business. Doll and Eisert (2014) hanno introdotto la Business Model Development & Implementation (BMDI), ovvero una metodologia per l'approccio di *Business Model Based Management* che integra le caratteristiche della tecnologia digitale al fine di soddisfare l'ambiente specifico della trasformazione digitale, alla cui base c'è un linguaggio condiviso per descrivere, visualizzare, valutare e cambiare il business digitale, nonché per spiegare cause ed effetti. Questo linguaggio integra la dimensione esistente degli elementi del modello di *business* (Osterwalder e Pigneur, 2010) con una seconda dimensione di *Digital Key Elements* (Cigaina e Riss, 2016), consentendo così di discutere, analizzare e progettare capacità digitali insieme alle corrispondenti caratteristiche del modello di business. La BMDI è una metodologia di innovazione del modello di business indipendente dalla tecnologia basata sul *way of thinking* (Brown, 2008). L'attuale approccio assume BMDI e lo adatta alle particolari esigenze del *Digital Business*.

Tuttavia, l'innovazione tecnologica (intesa anche come processo di digitalizzazione) non garantisce il successo aziendale. Al proposito, Kim e Mauborgne (1999) sostengono che prodotti e servizi possono essere copiati facilmente, mentre l'innovazione del modello di business può fornire un successo di mercato più sostenibile. Di conseguenza, «*new product or service development efforts should be coupled with a business model defining “go-to-market” and “capturing value” strategies*» (Teece, 2010, p. 183). Inoltre, i modelli di business possono portare a una crescita rilevante (Johnson et al., 2008). La comprensione di questi effetti ha fatto sì che i modelli di business ricevessero una crescente attenzione nella pratica e nella ricerca.

In letteratura (Bascke et al., 2017) una innovazione di successo del modello di business prevede una rappresentazione espressiva del modello e una metodologia adeguata. Ogni rappresentazione del modello di business può essere adattata alle specifiche caratteristiche di una impresa. Osterwalder e Pigneur (2010) hanno ipotizzato un modello di business *Enterprise View*, integrato con un *Network View*. Tali due fenomeni si basano su alcuni elementi chiave:

- la *Enterprise View* descrive la creazione di valore di una singola impresa che partecipa alla rete e evidenzia come la creazione di valore della rete si relaziona e viene implementata dagli elementi del modello di business di questa impresa;

- la rete descrive la creazione di valore di un'intera struttura aziendale, mostrando la rete completa e le interrelazioni.

Queste rappresentazioni sono alla base della metodologia BMDI, che è una procedura in più fasi che inizia con una rappresentazione dell'attuale modello di business come riferimento per poi procedere utilizzando quattro passaggi principali:

- analisi e miglioramento;
- sfida e cambiamento;
- verifica;
- valutazione e conseguenti decisioni.

Lopez (2014, p. 88) spiega la transizione dall'e-business al business digitale come «*presence and integration of things, connected and intelligent, with people and business*». Tale meccanismo richiede una rete che colleghi tutto ad una infrastruttura *cloud* che fornisca tutti i servizi necessari per far fronte a ogni esigenza aziendale.

Nell'era della digitalizzazione è necessario trovare un linguaggio comune tra IT e business in modo da analizzare le opportunità derivanti dalla digitalizzazione. Il modello BDMI rappresenta un valido strumento per organizzare la creazione di valore da parte delle imprese.

1.3. Implementazione digitale

Come emerge dall'analisi dei modelli di business conseguenti alla digitalizzazione, un ruolo determinante è giocato dalla tecnologia. Tuttavia, appare sempre più urgente implementare le capacità digitali a supporto della tecnologia stessa.

Cigaina e Riss (2016) ritengono che le capacità digitali possano essere sostenute attraverso una rappresentazione funzionale minimalista, basata sulle cinque componenti chiave digitali (*could*, persone, dati, cose, imprese).

Le persone sono fonte e fondamento dell'economia digitale, sono creative, informate e competenti. Le persone utilizzano le capacità digitali attraverso dispositivi digitali (es. *laptop*, *smartphone*). La connessione digitale consente la mobilità digitale e la socializzazione (*social network*). Il *social business* digitale realizza la creazione di valore da connessioni digitali da uomo a uomo.

Le imprese combinano le loro capacità digitali con l'obiettivo di creare nuove soluzioni. Queste entità si connettono digitalmente ad altre imprese, nonché a individui e risorse, impiegando diversi tipi di mezzi digitali.

Le cose non sono più oggetti statici ma interagiscono in modo intelligente con persone, imprese o altre strutture. Le cose intelligenti sono dotate di sensori che producono dati, con una propria logica applicativa, scambiano dati. L'*Internet-of-Things* (IoT) collega singoli oggetti fisici per farli interagire con altri oggetti, persone e imprese, creando valore dallo scambio di informazioni.

I dati, si riferiscono a database e processi di gestione dei dati. Essi possono anche rappresentare risorse aziendali che si possono sfruttare per un modello di business (Van't Spijker 2014). I dati forniscono informazioni in tempo reale accessibili e pronte alla sintetizzazione in algoritmi, incluso calcolo cognitivo. I dati comprendono *Big Data* e *Smart Data*.

Il *cloud*, dal punto di vista tecnologico, è solo un'infrastruttura. Dal punto di vista del business digitale è anche un servizio di creazione di valore con caratteristiche specifiche.

1.3.1. Le imprese e la digitalizzazione

Per le imprese è importante capire come le capacità digitali possano generare valore. Al fine è utile richiamare il concetto di driver di valore digitale, ovvero di un generatore di valore connesso a elementi digitali propri dell'impresa. Ogni generatore è un singolo elemento che funziona da solo ma va in connessione agli altri. Il driver di valore digitale si muove su aree di interesse. Pertanto, le imprese che si avvicinano al business digitale con lo scopo di sfruttarne le opportunità, devono muoversi secondo una strategia basata su aree di interesse strategico. Le aree strategiche indicano una direzione di sviluppo dell'economia digitale, adatta alle condizioni dell'impresa. In letteratura (Treacy e Wiersema, 1993; Gassmann et al., 2014) si individuano tre gruppi di interesse strategico per un modello di business innovativo, nonché una organizzazione per *model business patterns* (utilizzano modelli già sperimentati da altre imprese):

- creazione di valore (eccellenza operativa);
- attenzione alla proposta di valore (leadership nella soluzione);
- attenzione alla fornitura di valore (cliente).

Tuttavia, mentre le aree di interesse strategico mirano alla coerenza di un'iniziativa di digitalizzazione, i modelli supportano prevalentemente la creazione di idee di design. Pertanto, le configurazioni dei relativi driver di valore digitale possono essere considerate come micro-modelli che aiutano a fissare le idee agli elementi chiave digitali. Inoltre, i *models business patterns* riguardano l'intero modello di business, mentre i driver di valore di-

gitale si concentrano su particolari componenti e su elementi chiave digitali. I differenti passaggi per la progettazione di una nuova offerta digitale sono in linea con i passaggi per la progettazione di servizi standard. La principale differenza sta nell'implementazione di contenuti digitali. Inoltre, la progettazione dell'offerta richiede una piena conoscenza degli utenti finali e delle loro esigenze esplicite e/o tacite. È, quindi, opportuno, individuare e tracciare le persona-tipo, che aiuti a capire come la proposta di valore digitale si adatti alle esigenze della famiglia. L'individuazione del soggetto-tipo deve essere accompagnata da una mappa del percorso, che descriva la sequenza delle interazioni che il soggetto segue quando utilizza il servizio. Tale progetto-percorso di servizio è costituito da attività e risorse di supporto. Pertanto, la mappa del percorso del soggetto si concentra sugli elementi che riflettono l'aspetto del valore, invece, il progetto del servizio tiene conto delle capacità digitali. I driver del valore digitale appaiono come mediatori tra i due.

1.4. La questione della regolamentazione fiscale

Negli ultimi decenni l'innovazione tecnologica e digitale ha profondamente modificato i sistemi economici a livello globale mettendo in crisi i modelli di business tradizionali. Si è assistito alla nascita di nuovi modi fornire beni e servizi come conseguenza dell'aumento di produttività e delle riduzioni dei costi che le innovazioni hanno consentito.

L'affermarsi di nuovi modi di fare business ha trovato grande consenso da parte dei consumatori/utenti determinando al contempo per le autorità nazionali ed internazionali, un oggettivo problema relativamente alla regolamentazione fiscale.

Infatti, mentre sotto il profilo strettamente economico si prendono in considerazione i benefici connessi alla diffusione della digitalizzazione –in termini di crescita economica, livello di innovazione e cambiamento sociale– (cfr. tra gli altri Brynjolfsson e Mitchell, 2017) – meno ottimistica risulta la visione sotto il profilo della regolamentazione fiscale (Olbert e Spengel, 2019).

L'individuazione e l'adozione di un regime di tassazione equo ed efficace che fosse compatibile tanto con i nuovi modelli di impresa quanto con i vecchi rappresenta una vera sfida per le amministrazioni nazionali che deriva appunto dalla diffusione delle innovazioni tecnologiche e digitali.

Carpentieri et al. (2019) sottolineano come: *«la digitalizzazione dell'economia ha agito e agisce come uno straordinario amplificatore del mutamento dei modelli produttivi. Della locuzione “economia digitale” – usata*

per la prima volta nel 1994 – manca ancora oggi una definizione univoca: come rilevato dall’OCSE, più che di economia digitale, possiamo ormai parlare di digitalizzazione dell’economia, posto che la digitalizzazione permea sempre più diffusamente l’economia e la società. Poiché l’economia digitale diventa sempre più l’economia tout court, appare sempre più difficile isolarla dal resto dell’economia a fini fiscali» (p. 78).

In particolare l’affermazione e la diffusione di strategie fiscali aggressive da parte di imprese ad elevato livello di digitalizzazione operanti a livello multinazionale ha portato in primo piano la necessità dell’adozione di azioni comuni che a livello sovranazionale mirino ad arginare e contrastare comportamenti fiscali scorretti. Tra questi il più rilevante è rappresentato dall’erosione della base imponibile e dallo spostamento degli utili (c.d. BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*) verso Paesi con fiscalità più vantaggiosa.

Il rischio di strategie BEPS diviene di rilievo a causa della presenza di un discreto livello di incongruenza tra le norme fiscali nazionali, la presenza di incongruenze creerebbe opportunità per le imprese di ridurre la pressione fiscale (OCSE, 2013).

L’approccio necessario per contrastare e arginare un problema che ha natura globale doveva necessariamente essere orientato al raggiungimento di convenzioni multilaterali che superino i limiti derivanti da molteplici accordi bilaterali.

L’individuazione di principi internazionali condivisi, che consentano un’adeguata ripartizione del potere impositivo su parte dei redditi “apolidi” derivati da attività digitali, è da diversi anni oggetto di studi condotti da organismi a livello internazionale. Tra questi ritroviamo OCSE con il progetto *Base Erosion and Profit Shifting* – che sarà esaminato nel seguito –, e la Commissione Europea, che ha recepito i principi del progetto dell’OCSE – con particolare riferimento a quelli contenuti nell’Action 1 – trasfondendole nelle proposte di Direttive n. 147/2018 e 148/2018 e nella Raccomandazione n. 1650/2018.

1.5. L’OCSE e il Progetto BEPS

Il crescente livello di digitalizzazione delle attività economiche pone il problema della regolamentazione di tali attività al centro del dibattito internazionale, tanto in virtù del peso che la riduzione del fiscale comporta per tutti i Paesi coinvolti. In particolare, la questione di maggior rilievo è quella connessa al rischio di erosione della base imponibile e di spostamento degli utili, questione che non coinvolge singolarmente i Paesi ma che piuttosto

richiede un approccio che sia condiviso e sovranazionale. Il progetto pubblicato dall'OCSE e denominato “*Base Erosion and Profit Shifting*” (noto con l'acronimo BEPS) rappresenta la più importante risposta a tale esigenza, dalla quale hanno preso le mosse le numerose successive iniziative intraprese dai singoli Paesi.

I lavori che hanno portato alla pubblicazione di tale Rapporto prendono le mosse da summit del G20 tenutosi in Messico nel giugno 2012 e dal G20 dei Ministri delle Finanze tenutosi nel novembre dello stesso anno. In occasione di tali summit i paesi coinvolti hanno sottolineato l'esigenza di misure comuni di contrasto all'erosione della base imponibile e al trasferimento degli utili dando mandato all'OCSE per la stesura di un piano d'azione che fosse coordinato e completo.

L'iniziativa dell'OCSE mirava a rispondere ad un duplice obiettivo:

- creare standard internazionali nuovi e comuni per armonizzare la tassazione dei redditi societari;
- ricongiungere la tassazione dei profitti con le attività produttive da cui derivano in risposta al principio di coincidenza tra luogo di tassazione e luogo di produzione.

I lavori dell'OCSE si sono articolati nella pubblicazione di un *Report* nel quale sono state analizzate le più diffuse pratiche di *tax planning* ed erosione della base imponibile tra le quali ricordiamo il ridimensionamento delle entrate fiscali grazie all'utilizzo di strutture societarie atte allo spostamento degli utili e l'adozione di strutture ibride al fine di godere di regimi fiscali preferenziali.

Nel luglio del 2013 viene pubblicato l'*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, punto di riferimento nel processo di armonizzazione del sistema fiscale internazionale (OCSE, 2013). Infine, nell'ottobre del 2015, sono state pubblicate le Linee Guida relative alle modifiche che devono essere implementate dai governi per dare attuazione all'*Action Plan*.

L'*Action Plan* presentato dall'OCSE è articolato in 15 azioni volte a fronteggiare, in una logica internazionale, i fenomeni elusivi, a determinare i termini per l'adozione nonché individuare la metodologia e le risorse necessarie alla loro implementazione. Esso è stato presentato ed approvato in occasione del G20 del 2013. In tale circostanza i leader coinvolti hanno sottolineato che «[...] in un contesto di grave consolidamento fiscale e disagio sociale in molti paesi, assicurare che tutti i contribuenti paghino la giusta quantità di tasse è più che mai una priorità. Evasione fiscale, pratiche dannose e pianificazione fiscale aggressiva devono essere affrontate. La crescita dell'economia digitale pone anche sfide per l'imposizione internazionale. Sosteniamo pienamente il piano d'azione ambizioso e globale – creato dall'OCSE

– volto ad affrontare l'erosione della base imponibile e lo spostamento dei profitti con meccanismi che arricchiscano adeguatamente il piano d'azione. Accogliamo con favore l'istituzione del progetto BEPS del G20 e dell'OCSE ed incoraggiamo tutti i paesi interessati a partecipare. I profitti dovrebbero essere tassati dove si svolgono le attività economiche che li generano e dove si crea valore».

Secondo quanto riportato dall'OCSE (2015): «*The BEPS package of measures represents the first substantial renovation of the international tax rules in almost a century. Once the new measures become applicable, it is expected that profits will be reported where the economic activities that generate them are carried out and where value is created. BEPS planning strategies that rely on outdated rules or on poorly co-ordinated domestic measures will be rendered ineffective*» (p. 3).

L'Action Plan OCSE è strutturato come segue:

- *Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy;*
- *Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements;*
- *Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules;*
- *Action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments;*
- *Action 5: Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance;*
- *Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances;*
- *Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status;*
- *Actions 8-10: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation;*
- *Action 11: Measuring and Monitoring BEPS;*
- *Action 12: Mandatory Disclosure Rules;*
- *Action 13: Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting;*
- *Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective;*
- *Action 15: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties.*

Le 15 azioni di contrasto sono articolate su tre pilastri fondamentali: (i) coerenza nei regimi domestici relativi alle attività *cross-border*; (ii) sostanza, nel senso di rafforzamento degli standard internazionali esistenti; (iii) miglioramento della trasparenza e della certezza in tema di regole fiscali. Le azioni 1 e 15 hanno natura trasversale rispetto ai tre pilastri indicati

occupandosi rispettivamente di delineare il contesto dell'economia digitale e proporre uno strumento di natura multilaterale.

L'Action 1 del progetto BEPS esamina i rapporti che intercorrono tra il sistema tributario internazionale e l'era digitale, in particolare l'OCSE ha evidenziato l'inutilità da parte dei singoli Paesi di tentare di isolare l'economia digitale dal resto dell'economia giacché, come ricordato in precedenza, l'economia digitale sta diventando sempre più l'economia stessa. Tale trasformazione rende necessaria l'adozione di un approccio complessivo che punti ad assecondare il processo di integrazione della digitalizzazione nell'ambito dell'economia tradizionale.

Tale azione si pone l'obiettivo di identificare le principali difficoltà nell'applicazione delle norme fiscali vigenti a livello internazionale alle attività relative al settore digitale ed al contempo di sviluppare soluzioni relativamente a nuovi problemi tenendo presente la necessità di un approccio globale e complessivo (Smorodina et al., 2019).

L'OCSE ha inoltre sottolineato l'esistenza nell'ambito dell'economia digitale di elementi di natura intrinseca che per certi versi amplificano i rischi di erosione della base imponibile e di trasferimento dei profitti verso Paesi a fiscalità privilegiata, al cui contenimento il progetto BEPS mira. Al contempo sono state individuate sfide di più ampio respiro poste dall'economia digitale con particolare riguardo alla tassazione. Sul tema una *Task Force on the Digital Economy* (TFDE) ha preso in esame alcune opzioni che potrebbero rispondere, sebbene in maniera non esauriente, alle criticità poste in essere dal crescente livello di digitalizzazione dell'economia, tra queste ricordiamo la presenza economica significativa, la ritenuta fiscale su determinati tipi di transazioni digitali e l'imposta compensativa o contributo di perequazione.

Anche l'Azione 15 ha natura trasversale: essa propone uno strumento multilaterale per modificare in maniera al contempo rapida ed efficace gli accordi bilaterali contenenti misure anti-elusive. In particolare si sottolinea l'importanza delle caratteristiche rapidità ed efficacia e ancor più della loro connessione, nello specifico in tema di revisione di accordi multilaterali la rapidità sarebbe condizione necessaria ed imprescindibile per la loro stessa efficacia.

Le Azioni dalla 2 alla 14 fanno specifico riferimento ciascuna ad uno dei tre pilastri indicati. Le Azioni che afferiscono al primo pilastro relativo alla necessità di coerenza delle regole in tema delle attività *cross-border* sono quelle dalla 2 alla 5. Il secondo pilastro relativo al rafforzamento degli standard internazionali esistenti trova esemplificazioni nelle Azioni dalla 6 alla 10. Le rimanenti Azioni dalla 11 alla 14 si riferiscono al terzo pilastro, finalizzato a garantire trasparenza e certezza del diritto.

L’Azione 2 mira ad eliminare gli effetti degli *Hybrid Mismatch Arrangements*, ovvero di tutti i possibili strumenti che consentono di sfruttare situazioni di vantaggio partendo dall’esistenza di asimmetrie fra gli ordinamenti nazionali con particolare riferimento a situazioni di doppie non imposizioni, deduzioni plurime e differimento a lungo termine del pagamento delle imposte dovute. Le strutture cui si fa riferimento sono principalmente forme societarie ibride (trasparenti solo in uno dei paesi in cui operano); forme societarie con doppia residenza fiscale; operazioni ibride sotto il profilo fiscale. Situazioni di tale tipo determinano per i Paesi coinvolti diversi effetti negativi in termini di riduzione delle entrate fiscali, alterazione del livello di concorrenzialità, ridotto grado di trasparenza – connesso alla poca chiarezza circa il regime fiscale cui sono soggette le strutture ibride –, ridotto livello di equità sia sostanziale che percepita.

L’adozione di disposizioni antielusive generali riuscirebbe in linea teorica a contrastare alcune forme elusive sebbene sotto il profilo pratico misure di questa natura risultano di difficile applicazione essendo né automatico né semplice connettere le operazioni con l’elusione dell’imposta di una specifica giurisdizione.

L’Azione 3 definisce regole chiare riguardo le società controllate estere nonché i loro requisiti. L’OCSE fornisce raccomandazioni volte a contrastare lo spostamento fittizio di utili verso controllate estere localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata.

L’Azione 4 è relativa alle transazioni finanziarie infragruppo e mira a limitare l’erosione della base imponibile derivante dalla deduzione degli interessi passivi e di eventuali altri costi relativi a finanziamenti effettuati da gruppi multinazionali. In particolare sono stati previsti dei valori soglia oltre i quali non è più possibile godere di benefici fiscali derivanti dalla presenza di indebitamento.

Di particolare rilievo risulta la revisione del lavoro sulle pratiche fiscali dannose prevista nell’Azione 5. Essa mira a contenere le pratiche fiscali dannose attraverso una maggiore trasparenza e la ricerca del requisito dell’attività sostanziale, in tal senso sono definiti degli standard minimi condivisi per l’accesso ai regimi più favorevoli.

Con tale azione l’OCSE prosegue un percorso di contrasto alle pratiche fiscali dannose intrapreso nel 1998 nell’ambito del *Report Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* che faceva più specifico riferimento alle pratiche fiscali dannose nell’ambito delle attività finanziarie ed alla fornitura di *intangibles*. Con l’Azione 5 del BEPS l’OCSE si propone di individuare una metodologia univoca e condivisa atta alla definizione del requisito