

Imposta sui servizi digitali e nuove tendenze della fiscalità europea

Tax on digital service and new European taxation trends

Fabio Saponaro¹

Università degli Studi di Roma Unitelma Sapienza
fabio.saponaro@unitelmasapienza.it

Riassunto

L'economia digitale sta imprimendo un radicale cambiamento nel modo tradizionale di concepire la fiscalità: le tradizionali regole di tassazione delle imprese appaiono sempre più inadeguate rispetto alle mutevoli caratterizzazioni dei modelli imprenditoriali e di business adottati in tale settore. Da ciò la proposta europea del 2018 di introdurre un'imposta sovranazionale sui servizi digitali. Tale proposta, sebbene non sia andata a buon fine per il veto di Irlanda, Svezia e Danimarca, ha ispirato alcuni Stati europei - tra cui l'Italia - nell'introduzione unilaterale di un'imposta sui servizi digitali. Nel presente contributo - partendo dalla prospettiva del modello europeo - si evidenziano le criticità dell'imposta sui servizi digitali introdotta in Italia dall'art. 1, commi 35-50, della L. n. 145/2018, così come modificata dall'art. 1, comma 678, l. n. 160/2019.

Parole-chiave: imposta sui servizi digitali; fiscalità europea.

Abstract

The digital economy is having a radical change in the traditional way of conceiving the taxation: the traditional taxation rules of the businesses are appearing more and more inappropriate compared to the changing illustrations of the business models adopted in this sector. Hence, the 2018 European proposal to introduce a supranational tax on digital service. Although it was not successful due to the veto of Ireland, Sweden and Denmark, such a proposal was the inspiration for some European countries (among them Italy) to establish a unilateral tax on digital service. This paper, starting from the perspective of the European model, deals with the

¹ Professore Ordinario di Diritto Tributario presso il Dipartimento di studi giuridici ed economici dell'Università degli Studi di Roma Unitelma Sapienza. Facoltà di Giurisprudenza. Viale Regina Elena, 295, CEP 00161, Roma, Italia.

weaknesses of the tax on digital service introduced in Italy with the art.1, commi 35-50, of the L. n. 145/2018, changed by the art.1, comma 678, l. n. 160/2019.

Keywords: Tax on Digital Service European Taxation.

La proposta dell'Unione europea: verso una *digital tax* sovranazionale?

L'economia digitale è destinata ad imprimere un cambiamento radicale nel tradizionale modo di intendere e svolgere un'attività imprenditoriale.

La rapidità con cui si evolve la tecnologia in tale settore sta generando una crescita esponenziale delle imprese digitali e delle relative transazioni economiche rispetto all'economia in generale. Da ciò l'esigenza – avvertita in più settori – di pervenire, quanto prima, ad una regolamentazione appropriata del fenomeno digitale a tutela degli interessi dei diversi attori coinvolti.

La fiscalità è sicuramente uno dei settori messi più a dura prova dalla *digital economy*, soprattutto in relazione all'inadeguatezza delle tradizionali regole di tassazione delle imprese rispetto alle mutevoli caratterizzazioni dei modelli imprenditoriali e di *business* adottati in tale settore. Il vero problema sembra individuarsi nell'assenza di un allineamento tra il luogo in cui gli utili sono tassati ed il luogo in cui è creato il valore². Le nuove forme di creazione di valore nell'economia digitale, difatti, non richiedono necessariamente una presenza fisica, dipendendo in larga misura da attività immateriali difficilmente individuabili, in cui i contributi degli utenti e la raccolta dei dati svolgono un ruolo determinante³.

Da ciò l'esigenza, avvertita soprattutto su scala internazionale, di promuovere interventi mirati ad adeguare all'economia digitale le norme relative all'imposta sulle società⁴.

A livello sovranazionale, invece, sebbene la Commissione abbia riconosciuto che l'approccio ideale consisterebbe nel trovare soluzioni di carattere multilaterale per tassare l'economia digitale, nella Comunicazione concernente *Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato digitale*, del 21 settembre 2017⁵, si è posto, per la prima volta, il problema di intervenire per evitare che, nelle more di un difficile accordo internazionale, le iniziative assunte unilateralmente dai singoli Stati membri – per arginare le problematiche fiscali connesse al fenomeno digitale – potessero comportare dei seri rischi per l'integrità ed il funzionamento del mercato unico, nonché per garantire la sostenibilità delle finanze dei suddetti Stati, l'equità sociale e la parità di condizioni tra tutte le imprese⁶.

² In argomento v. Carpentieri (2018); Tanzi (1998); Lukovic (2015); Persiani (2016); Bernardi (2015).

³ In argomento v. Gallo, (2016); Succio (2020).

⁴ In argomento v. Gallo (2015); Buccico (2019); Cipollina (2014); Aa.Vv. (2015); Carpentieri (2018).

⁵ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio dal titolo *Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale*, COM(2017) 547 final. Tale iniziativa è stata richiamata, altresì, nella lettera d'intenti del Presidente Juncker, che accompagnava il discorso sullo stato dell'Unione, del 13 settembre 2017.

⁶ In primo luogo, si rileva che l'obiettivo principale della Commissione Europea sia quello "di proporre un quadro legislativo mirato a favore della crescita e dei consumatori per le relazioni interaziendali, basato sui principi volti a prevenire l'abuso del potere di mercato e garantire che le piattaforme che consentono l'accesso al mercato a valle non si trasformino in controllori dell'accesso"

Sul piano politico, diversi Stati membri (Germania, Francia, Italia e Spagna) hanno aderito, nel settembre 2017, all'*Iniziativa congiunta sulla tassazione delle società che operano nell'economia digitale*, mostrando sostegno all'idea di istituire temporaneamente una c.d. 'imposta di compensazione' sul fatturato generato in Europa dalle imprese digitali, quale soluzione di carattere temporaneo, efficace e compatibile con il diritto unionale. Sulla scorta di ciò, il Consiglio europeo ha adottato le sue conclusioni il 19 ottobre 2017⁷, evidenziando la "necessità di un sistema di tassazione equo, efficace ed adeguato all'era digitale", e, a seguire, il Consiglio ECOFIN, prendendo atto dell'interesse di molti Stati membri nei confronti di misure temporanee, il 5 dicembre 2017⁸, ha ritenuto che la Commissione potesse valutare l'adozione delle medesime misure entro il 2018, "tenuto conto dei pertinenti sviluppi nelle attività dell'OCSE in corso e a seguito di una valutazione della fattibilità giuridica e tecnica e dell'impatto economico delle possibili risposte alle sfide della tassazione degli utili dell'economia digitale".

Pertanto, attraverso la comunicazione della Commissione del 21 marzo 2018, trasmessa al Parlamento europeo e al Consiglio⁹, si è pervenuti, il 31 marzo 2018, a due proposte di direttiva: la prima¹⁰ ha previsto l'introduzione di una c.d. 'soluzione globale' (e definitiva), ossia l'ampliamento del concetto di stabile organizzazione ai fini delle imposte sulle società, in maniera tale da includervi la 'presenza digitale significativa', così da renderlo adeguato alle caratteristiche proprie delle imprese digitali¹¹; la seconda¹², applicabile invece *ad tempus*¹³, ha annunciato l'introduzione di un'apposita 'imposta europea armonizzata sui servizi digitali' (di seguito anche 'ISD') gravante sui ricavi derivanti dalla fornitura di talune prestazioni di servizi rese da determinati soggetti passivi, così da impedire che l'adozione, da parte dei singoli Stati membri, di misure non coordinate dello stesso tipo, si potesse tradurre in una frammentazione ulteriore del mercato unico, nella creazione di distorsioni della concorrenza

(su cui v. Comunicazione della Commissione del 25 maggio 2016 (SWD (2016)172 final), *Le piattaforme online e il mercato unico digitale - Opportunità e sfide per l'Europa*; Comunicazione della Commissione, *Digitalizzazione dell'industria europea - Cogliere appieno i vantaggi di un mercato unico digitale*, (COM (2016) 0180 e (SWD (2016) 0110). La risoluzione del giugno 2017 suggerisce di evitare la "frammentazione fra le legislazioni nazionali e abolire le barriere tecniche, giuridiche e fiscali per consentire alle imprese, ai cittadini e ai consumatori di beneficiare appieno degli strumenti e dei servizi digitali", in essa si richiama la comunicazione *Strategia per il mercato unico digitale in Europa* (COM (2015) 192 final, par. 3), che definisce lo stesso come un luogo "(...) 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". Successivamente con la pubblicazione della risoluzione del Parlamento europeo del 15 giugno 2017 sulle piattaforme *on line* e il mercato unico digitale (2016/2276 INI), è stato evidenziato, in particolare, la richiesta di applicare "le stesse norme fiscali a tutte le imprese che forniscono servizi equiparabili, a prescindere dal fatto che tali servizi siano forniti online o offline; invita ad adottare misure atte a garantire che tutte le imprese, comprese le imprese digitali, paghino le tasse nel luogo in cui generano gli utili (...)".

⁷ Riunione del Consiglio europeo (19 ottobre 2017) – Conclusioni (doc. EUCO 14/17).

⁸ Conclusioni del Consiglio (5 dicembre 2017) – *Rispondere alle sfide della tassazione degli utili dell'economia digitale* (FISC 346 ECOFIN 1092).

⁹ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio, dal titolo *È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale*, COM (2018) 146 final, Bruxelles, 21 marzo 2018.

¹⁰ COM (2018), 147 final.

¹¹ Su cui v. Carinci (2019).

¹² COM (2018), 148 final.

¹³ L'art. 1, comma 49-bis, l. n. 145/2018, prevede che "i commi da 35 a 49 sono abrogati dalla data di entrata in vigore delle disposizioni che derivano da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale".

e della competitività, ponendosi da ostacolo all'affermazione delle multiformi estrinsecazioni dell'economia digitale¹⁴.

La prima proposta mira a introdurre delle regole intese a stabilire un nesso imponibile per le imprese digitali operanti a livello transfrontaliero, caratterizzate da una presenza commerciale non fisica, ciò attraverso la definizione di nuovi indicatori della presenza digitale significativa. Essa valorizza i corrispettivi ritraibili dai servizi digitali resi, dal numero degli utenti o dal numero di contratti digitali realizzati, con la previsione di soglie dirette a cogliere la rilevanza della presenza digitale significativa nei diversi modelli imprenditoriali. Da ciò la previsione di un criterio di attribuzione degli utili ancorato ad un'analisi funzionale delle attività svolte, dei volumi realizzati e del margine di rischio assunto dalla presenza digitale significativa nell'espletamento delle sue attività economiche, attraverso l'ausilio di un'interfaccia digitale. L'obiettivo è quello di giungere, insomma, a poter cogliere con maggiore attendibilità il valore generato dai diversi modelli di impresa digitale, questi ultimi dipendenti, in larga misura, da attività immateriali, e, d'altra parte, a salvaguardare il diritto di imposizione degli Stati membri in relazione all'affermazione dei nuovi modelli di *business* digitali.

La seconda proposta, che in questa sede maggiormente interessa, prevede l'introduzione di un'imposta, con le caratteristiche su menzionate, che colpisca determinati servizi digitali caratterizzati dalla creazione di valore da parte degli utenti, ossia quei servizi per i quali la partecipazione di questi ultimi assume un contributo decisivo per l'impresa che svolge tale attività e tale da permetterle di realizzare ricavi. In particolare, si tratta di quei modelli imprenditoriali che senza l'apporto degli utenti non potrebbero proprio esistere nella loro forma attuale. Si tratta, normalmente, di servizi che possono essere forniti a distanza, senza che il fornitore sia stabilito necessariamente all'interno della medesima giurisdizione in cui si trovano gli utenti e, quindi, nel luogo in cui avviene la creazione del valore. Essa, pertanto, investe quei modelli d'impresa in cui è maggiormente percepito il problematico divario tra il luogo dove i ricavi vengono tassati e, appunto, il luogo in cui viene creato il valore. Pertanto, l'idea sarebbe quella di tassare solo quei ricavi ottenuti con il contributo determinante degli utenti, più che dalla partecipazione degli utenti in sé.

All'interno dell'Unione europea si riscontrano molteplici iniziative volte a introdurre regole armonizzate dirette alla maggiore tutela degli operatori della *digital economy* e ad evitare pratiche di raggiri e sottrazioni alla disciplina delle responsabilità delle piattaforme al fine di garantire lo sviluppo di tale mercato¹⁵. I diversi interventi europei ricalcano, per alcuni versi, quelli già intrapresi a livello OCSE, per altri, invece, appaiono caratterizzati da formule originali e assolutamente peculiari all'impresa digitale¹⁶, soprattutto laddove emerge

¹⁴ In argomento, v. AA.VV. (2019).

¹⁵ Direttiva (UE) 2019/770 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 maggio 2019, relativa a determinati aspetti dei contratti di fornitura di contenuto digitale e di servizi digitali; Risoluzione del Parlamento europeo del 16 febbraio 2017 sull'iniziativa europea per il *cloud computing* (2016/2145 - INI). Per la dottrina si rinvia a Fregni (2017).

¹⁶ In tal senso v. Carinci (2019).

nitidamente la consapevolezza del mutamento dell'economia e, quindi, la presa d'atto della necessità di individuare nuovi modelli di imposizione fiscale nel mercato unico digitale¹⁷.

La proposta di direttiva COM(2018) 148 final (di seguito 'proposta di direttiva') trova il suo fondamento giuridico nell'art. 113 TFUE¹⁸. Tale norma dispone solo in merito all'armonizzazione dei tributi indiretti, quale è appunto l'imposta sui servizi digitali¹⁹, e richiede l'adozione di una procedura legislativa speciale in cui il polo intergovernativo, che delibera all'unanimità, ha un peso preponderante rispetto a quello sovranazionale.

L'adozione della suddetta procedura, per quanto poco funzionale in relazione al *quorum* deliberativo richiesto per la deliberazione del Consiglio²⁰, appare coerente, sul piano teorico, con il regime proprio dell'esercizio della competenza concorrente riconosciuta in materia fiscale all'Unione, regolato dai principi di sussidiarietà e di proporzionalità, enunciati dall'art. 5 TFUE²¹.

Con riferimento al primo principio, è indubbio che, in assenza di un'azione comune e coordinata a livello sovranazionale, le misure fiscali adottabili unilateralmente dai singoli Stati membri per fronteggiare le problematiche connesse alla tassazione delle imprese digitali, spesso divergenti tra loro, possano certamente generare una segmentazione del mercato unico ed essere causa di distorsioni della concorrenza sul territorio dell'Unione europea. Inoltre, l'intervento sovranazionale è capace di ridurre sensibilmente i costi di conformità alle nuove disposizioni per le imprese digitali ed è, altresì, in grado di garantire una tassazione più equa della *digital economy*.

Con riferimento, invece, al principio di proporzionalità, appare altrettanto evidente l'incapacità degli Stati membri di affrontare unilateralmente tali problematiche senza generare ostacoli al corretto funzionamento del mercato unico. In ogni caso, l'istituzione di un'imposta armonizzata europea sui servizi digitali garantirebbe ampi margini di autonomia agli stessi Stati membri in merito alla regolamentazione degli aspetti formali, procedurali, ed, in generale, applicativi dello stesso tributo.

L'adozione della procedura *ex art. 113 TFUE* si è però rivelata sul piano pratico oggettivamente poco funzionale – come l'esperienza ha dimostrato in tanti altri casi – stante la difficoltà di raggiungere in questo delicato e strategico ambito della fiscalità il consenso di tutti gli Stati membri, tant'è che nel caso in esame il veto di Irlanda, Svezia e Danimarca ha impedito che la proposta di direttiva si traducesse in un atto normativo europeo.

¹⁷ Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio dal titolo *Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale*, 21 settembre 2017, COM (2017) 547 final; Direttiva CCTB (COM(2016) 685 final) e CCCTB (COM(2016) 683 final); Comunicazione dal titolo *È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale* (COM (2018) 146 final); proposta di Direttiva COM(2018) 147.

¹⁸ Secondo cui "Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza". In argomento v. Tinelli (2004).

¹⁹ In argomento v. Perrone A., *Il percorso (incerto) della web tax italiana tra modelli internazionali ed eurounitari di tassazione della digital economy*, in *Riv. dir. trib.* (Suppl. Online), del 30 agosto 2019. In una prospettiva più critica v. Sacchetto, *Alle origini della scienza del diritto internazionale tributario. Il contributo italiano di Alessandro Garelli: quanto ci unisce e quanto ci separa*, in *Rass. trib.*, 2020, 3, p. 748 ss.

²⁰ Su cui v. Leo (2020).

²¹ In argomento sia consentito rinviare a v. Saponaro (2017, p. 46 ss.)

Il raggiungimento dell'unanimità, difatti, richiede tempi troppo lunghi di formalizzazione, in questo caso inconciliabili con l'evoluzione del mondo digitale e, soprattutto, con le esigenze di cassa dei singoli Stati membri. Ciò ha logicamente favorito autonome iniziative legislative da parte di questi ultimi, finalizzate all'introduzione di un'imposta sui servizi digitali domestica.

Ad oggi, sono diversi i Paesi europei che, in parte ispirandosi alla proposta di direttiva europea, hanno adottato un modello di tributo ad essa quanto meno assimilabile²². Ne è derivata una disciplina frammentaria ed eterogenea – sia per quanto concerne l'ambito di applicazione sia in relazione ai principi fondanti – la quale è destinata ad ingenerare incertezza e dubbi di compatibilità con lo stesso diritto europeo.

L'imposta sui servizi digitali nell'esperienza giuridica italiana

Un primo tentativo di introdurre nell'ordinamento giuridico italiano una vera e propria²³ imposta sulle transazioni digitali²⁴ – queste ultime intese quali servizi resi nei confronti di soggetti residenti e di stabili organizzazioni italiane tramite strumenti telematici ed elettronici²⁵ – si è avuto con la l. 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. Legge di bilancio 2018), la quale, all'art. 1, commi 1011-1019, recava per l'appunto una disciplina volta ad introdurre tale tipologia di tributo.

Tale impianto normativo è stato tuttavia abrogato nell'arco di poco più di un anno, a decorrere dal 1° gennaio 2019 – e quindi senza entrare sostanzialmente in vigore, in assenza dell'introduzione della pur prevista normativa di attuazione – ad opera dell'art. 1, co. 50, l. 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. Legge di bilancio 2019).

²² Austria, Belgio, Repubblica Ceca, Francia, Ungheria, Polonia, Italia, Spagna, Turchia e Regno Unito.

²³ Ed infatti, non pare poter assicurare a rango di tributo la c.d. *'web tax transitoria'* di cui al D.L. 24 aprile 2017, n. 50, la quale, come acutamente rilevato dalla dottrina (si v. Della Valle, 2020, p. 407), più che una vera e propria imposta avente come presupposto la fornitura di servizi digitali, era piuttosto una mera procedura volta a consentire a soggetti non residenti facenti parte di un gruppo multinazionale – e non necessariamente attivi nella fornitura di servizi digitali, sebbene proprio nei confronti di tali soggetti essa fosse precipuamente diretta – di far emergere facoltativamente la presenza di strutture costituenti stabili organizzazioni interne. Ciò al fine di poter consentire la successiva determinazione in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria degli importi dovuti con riferimento all'attività svolta sul territorio italiano, attraverso una procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata ricalcante l'istituto dell'accertamento con adesione, attraverso la quale si sarebbero potute definire le pendenze pregresse delle stabili organizzazioni italiane, avvantaggiandosi sia dal punto di vista dell'abbattimento delle sanzioni amministrative pecuniarie, sia dal punto di vista delle sanzioni penali, con particolare riferimento alla fattispecie di omessa dichiarazione, e della possibilità di aderire al regime del c.d. adempimento collaborativo a prescindere dal volume d'affari o dei ricavi. In argomento v. pure Avolio, Imperato (2017, p. 2269). Non può nemmeno considerarsi un tentativo di introdurre nel nostro ordinamento un'imposta come quella in parola l'inserimento, per mezzo dell'art. 1, comma 33, l. 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. Legge di stabilità 2013), dell'art. 17-bis nel corpo del D.P.R. n. 633/1972, in virtù del quale è stato previsto l'obbligo per quelle imprese straniere che avevano intenzione di prestare servizi pubblicitari *on line* di dotarsi di una partita IVA italiana; tale disposizione, mai effettivamente applicata, è stata, dopo un primo rinvio della sua applicazione, poi abrogata dall'art. 2, comma 1, lett. a), d.l. n. 16/2014, convertito dalla l. n. 68/2014, per via delle critiche da parte della Commissione europea. In argomento si v. Trenta (2014); Aa.Vv. (2015); v. pure Perrone (2019).

²⁴ In argomento, per un primo inquadramento dell'imposta in parola, si v. Avolio, Pezzella (2018, p. 525); Bisioli, Zullo (2018, p. 1032); Della Valle (2018, p. 1507); Tomassini, Sandalo (2018, p. 1395). Per una prima prospettiva comparata, si v. le considerazioni di Leo (2018, p. 3507); Uricchio, Spinapolice (2018, p. 451 ss).

²⁵ Più precisamente, secondo l'art. 1, comma 1012, l. n. 205/2017, si consideravano servizi digitali quelli prestati tramite mezzi elettronici e quelli forniti attraverso internet o una rete elettronica, e la cui intrinseca natura della prestazione la rendeva essenzialmente automatizzata, overrosia richiedente un intervento umano minimo, e allo stesso tempo impossibile da garantire in mancanza di tecnologie informatiche.

Quest'ultima norma, dal canto suo, all'art. 1, comma 35 ss., ha pure tentato di introdurre un'imposta sui servizi digitali²⁶, la quale assumeva a presupposto dell'imposizione i ricavi derivanti dalla fornitura di particolari servizi digitali – individuati nella veicolazione di pubblicità mirata su un'interfaccia digitale agli utenti della medesima interfaccia, nella messa a disposizione di un'interfaccia digitale di tipo c.d. “multilaterale”, ovvero sia strutturata in maniera tale da consentire agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi, e nella trasmissione di dati raccolti dagli utenti e generati attraverso l'utilizzo di un'interfaccia digitale – da parte di soggetti aventi ben determinate caratteristiche dimensionali. Anche questo tentativo, tuttavia, non ha avuto sorte migliore del precedente, posto che la disciplina in parola è stata repentinamente abrogata per il tramite dell'art. 1, comma 49-*bis*, della medesima l. n. 145/2018, inserito dall'art. 1, comma 678, lett. *n*), l. 27 dicembre 2019, n. 160.

Da ultimo, dal 1° gennaio 2020 è vigente la nuova versione dell'imposta sui servizi digitali disciplinata dall'art. 1, commi 35-50, della l. n. 145/2018, così come modificata dall'art. 1, comma 678, l. n. 160/2019²⁷. Con riferimento alla quale hanno fatto seguito, più recentemente, la pubblicazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sulle modalità di attuazione del tributo (di seguito ‘Provvedimento’)²⁸, l'approvazione del modello DST (*Digital Service Tax*) per la relativa dichiarazione²⁹ ed, infine, la circolare n. 3/E del 23 marzo 2021, che fornisce chiarimenti interpretativi in merito al funzionamento del nuovo tributo.

La nuova imposta sui servizi digitali italiana, che è ispirata alla primigenia idea di introdurre un'imposta perequativa sui profitti delle multinazionali operanti nel settore digitale – ipotizzata nel *final report* del progetto BEPS dell'OCSE del 2015³⁰ – ripropone, con alcune varianti, il modello previsto nella proposta di direttiva (Di Tanno, 2019, p. 326).

Essa si configura come un'imposta sui ricavi, al lordo dei costi e al netto dell'IVA e di altre imposte indirette³¹, generati dalla fornitura di determinati servizi digitali caratterizzati dalla creazione di valore da parte degli utenti, con l'applicazione di un'aliquota proporzionale del 3%. Essa è un'imposta indiretta, sebbene il legislatore italiano (al contrario di quello europeo) non faccia mai uso, in maniera espressa, di tale qualificazione. Di certo, il distacco del nuovo tributo dall'area dell'imposizione sui redditi appare evidente in relazione alla previsione

²⁶ In argomento si v. Sepio, D'Orsogna (2017, p. 3020); Antonini, Toschetti (2017, p. 3177); Attardi (2017, p. 4150); Palumbo (2017, p. 4257); Frediani (2017, p. 4458); De Santis, Mazzetti di Pietralata (2018, p. 1730); Gigliotti, Scala (2019, p. 2047); Santoro (2020, p. 459); Purpura (2020, p. 333).

²⁷ Per un primo inquadramento della versione definitiva del tributo in parola, si v. Molinaro (2021, p. 562); più approfondito è l'esame che ne fa Di Pietro, *Sharing economy e fiscalità condivisa per utenti e piattaforme*, in *Rass. trib.*, n. 4/2020, p. 889. Per un inquadramento delle problematiche connesse all'imposta sul valore aggiunto, si v. Antonacchio (2020, p. 3356). Mentre per alcune prime considerazioni a livello comparatistico, si v. Di Tanno (2020, p. 653); Sella (2021, p. 43).

²⁸ Provvedimento prot. n. 13185/2021, del 15 gennaio 2021.

²⁹ Provvedimento prot. n. 22879/2021, del 25 gennaio 2021, a cui ha fatto seguito il 1° marzo 2021 la Risoluzione n. 14/F sull'istituzione del codice tributo per il versamento, tramite modello F24, dell'imposta sui servizi digitali.

³⁰ OCSE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, Parigi, 2015. Su cui v. Del Federico (2020, p. 1431 ss).

³¹ Sul punto la norma appare poco chiara, in quanto non dettaglia quali siano le imposte indirette da dedurre dalla base imponibile e, in particolare, se le imposte indirette a cui fa riferimento il Provvedimento siano solo quelle che incidono sull'entità del corrispettivo pagato dagli utenti in tutto il mondo (IVA o altre ad essa assimilate dovuti in altri Stati e non altri tributi).

dell'applicazione delle disposizioni previste in materia di IVA ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione e del relativo contenzioso.

L'evidenziazione delle caratteristiche strutturali della nuova fattispecie impositiva, a partire dai servizi ritenuti imponibili rispetto a quelli esclusi, appare necessaria al fine di delineare i contorni del presupposto di un tributo che non appare costruito sui tradizionali indici di capacità contributiva (patrimonio, reddito, ecc.) e che – come ammesso dalla Corte Costituzionale in diverse occasioni – sembra rivalutare altre potenzialità economiche e manifestazioni di ricchezza, che assurgono, pur nel rispetto dei principi fondamentali di ragionevolezza e di giusto riparto, a nuove espressioni di capacità contributiva³².

Come si è già accennato, i servizi rientranti nell'ambito di applicazione del tributo sono quelli per i quali la partecipazione degli utenti ad un'attività digitale costituisce un contributo fondamentale per l'impresa che svolge tale attività.

È indubbio che, in alcuni settori dell'economia digitale, il valore viene spesso creato da una combinazione di algoritmi, dati degli utenti, funzioni di vendita e conoscenza. Per esempio, un utente potrebbe contribuire alla creazione di valore condividendo le sue preferenze (ad esempio apprezzando una pagina) su un *forum* sui *social media*. Tali dati potranno essere utilizzati e monetizzati, in seguito, per realizzare pubblicità mirata. La nuova imposta, pertanto, seguendo sostanzialmente il calco del modello europeo, mira a tassare i proventi nello Stato dell'utente (nell'esempio il visualizzatore dell'annuncio), ossia il contributo che lo stesso, anche inconsapevolmente, offre per la realizzazione di tale provento e non, come avveniva in passato, nel Paese in cui erano stati sviluppati gli algoritmi pubblicitari.

Nella normativa italiana, così come nella suddetta proposta di direttiva, l'esame della fattispecie impositiva evidenzia la presenza di tre distinte ed eterogenee categorie di servizi digitali, che assumono parimenti rilevanza sul piano tributario:

a) la prima è la veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata diretta agli utenti della medesima interfaccia³³;

b) la seconda è la messa a disposizione di un'interfaccia multilaterale, idonea a generare interazione fra gli utenti, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi;

c) la terza è la trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

³² Su cui v. le sentenze della C. Cost., 7 luglio 1986, n. 178; 3 dicembre 1987, n. 465; 19 novembre 1987, n. 400; 4 maggio 1995, n. 143; 26 luglio 2000, n. 362; 21 maggio 2001, n. 156 e, più recentemente, 23 dicembre 2019, n. 288. In argomento v. Frasoni (2021, p. 13 ss). Sul punto v. anche le conclusioni dell'Avvocato Generale, del 13 giugno 2019, nella causa C-75/18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., in cui si evidenzia che il volume del fatturato, su cui sono parametrati alcuni tributi (nel caso di specie l'imposta straordinaria ungherese sul volume d'affari degli operatori di telecomunicazioni), è un indice non manifestamente errato di una certa capacità finanziaria, come confermato peraltro dalla Commissione europea in relazione alla proposta di direttiva 2018 COM(2018) 148 final del 21 marzo 2018, per la quale tale criterio potrebbe essere considerato anche come valido indizio di una maggiore forza economica e, quindi, di una capacità finanziaria superiore.

³³ Nella proposta di direttiva COM(2018) 148 final invece del termine 'veicolazione' (utilizzata dal legislatore italiano) si utilizza, invece, l'espressione 'collocazione', che appare più restrittiva. Difatti, come è stato rilevato in dottrina la veicolazione è un'attività articolata in due modalità operative: da una parte, il collocamento presso le piattaforme digitali, dall'altra, l'esposizione sulle medesime piattaforme. Su cui v. Frasoni (2021, p. 13 ss).

Nell'ipotesi *sub a)* non assumono rilevanza i messaggi pubblicitari in sé o i relativi messaggi esposti o collocati, bensì i soli messaggi “mirati”, ossia quella pubblicità indirizzata all'utente, i cui contenuti sono generati sulla scorta dei dati provenienti dallo stesso utente. Si punta a tassare solo quella pubblicità che è espressione di un valore economico ritraibile – da parte dell'impresa digitale – dal traffico degli utenti e dei dati di questi ultimi, che vengono appunto utilizzati per collocare la medesima pubblicità.

Nell'ipotesi *sub b)*, invece, assume rilevanza l'interfaccia – quale sistema complesso di comunicazione, scambio e controllo dei dati – in cui la creazione di valore dipende, ancora una volta, dalla partecipazione attiva e continuativa degli utenti, nonché dal numero stesso degli utenti e, quindi, dai collegamenti e dalle interazioni che tra di essi si generano³⁴.

Infine, nell'ipotesi *sub c)*, rientrano quei servizi imponibili consistenti nella trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività dei medesimi utenti sulle interfacce digitali. In essi rientrano solo quei servizi che specificamente utilizzano tali interfacce come metodo per generare il contributo degli utenti e non anche i servizi che utilizzano tali interfacce come strumento idoneo a trasmettere dati generati in altro modo.

Il legislatore parte dall'assunto secondo cui tali servizi digitali – e non anche altri – hanno ragion d'essere solo in quanto un certo numero di utenti collocati sul territorio nazionale, utilizzando un *device*, contribuiscono (anche senza volerlo) a rendere possibile la loro riuscita ed efficacia. Cioè, ad offrire dati su se stessi e sull'ambiente circostante, i quali consentono – a chi lo sa fare – di trasformare gli stessi in specifiche ‘profilazioni’, ampiamente sfruttabili sul piano commerciale (su cui v. Di Tanno, 2020, p. 653 ss).

Le suddette attività digitali sembrano idonee a prelevare dal territorio in cui si muove l'utente una nuova ricchezza, ossia i dati, nonché sfruttare questa stessa “ricchezza” elaborandola, controllandola e traendone profitto sul mercato. Sono i dati o, meglio, come sostenuto recentemente da una parte della dottrina, il ‘potere di controllo sugli stessi’ (su cui v. Frasoni, 2021, p. 13 ss), ad assurgere ad indice di capacità contributiva nell'imposta sui servizi digitali. Ciò giustifica, altresì, il lungo elenco di servizi digitali, indicati nell'art. 37-*bis*, esclusi dall'ambito di applicazione del tributo³⁵.

Occorre precisare, però, che l'imposta sui servizi digitali italiana è dovuta in relazione al fatto che gli utenti del servizio imponibile si trovano in Italia in un determinato periodo d'imposta, prescindendo dal fatto che gli stessi possano contribuire o meno sul piano finanziario a generare ricavi. Ciò è correlato proprio all'idea, già illustrata, secondo la quale per taluni servizi digitali appare evidente che il valore venga generato dal concorso determinante degli utenti. Da ciò l'obiettivo di realizzare un'imposizione a favore dello Stato

³⁴ Nelle ipotesi in cui le interfacce multilaterali siano finalizzate a facilitare la corrispondente cessione di beni e servizi direttamente tra gli utenti dell'interfaccia, i ricavi ottenuti dagli utenti mediante siffatte operazioni restano escluse dall'ambito di applicazione del tributo. Parimenti, i ricavi derivanti dalla vendita di beni o servizi ordinati *online* attraverso il sito *web* del fornitore di tali beni o servizi sono esclusi dalla sfera di applicazione del tributo, ciò in quanto la creazione di valore per il dettagliante consiste nei beni e servizi forniti, mentre l'interfaccia digitale viene usata semplicemente come mezzo di comunicazione.

³⁵ Tra i numerosi servizi esclusi (la fornitura diretta di beni e servizi nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale; la messa a disposizione di un'interfaccia digitale utilizzata nei servizi dei regolamenti interbancari, per le piattaforme di negoziazione o i sistemi di negoziazione degli internalizzatori sistematici, o per le attività di consultazione di investimenti partecipativi, ecc.) è prevista la non tassabilità dei ricavi derivanti dalle attività imponibili derivanti dai servizi resi e generati all'interno del gruppo, con il chiaro scopo di evitare la doppia imposizione del medesimo presupposto.

di questi ultimi, che rappresenta il Paese in cui, presuntivamente, viene creato il valore, sebbene, come è stato già evidenziato, i ricavi tassati non rappresentino, necessariamente, il provento dei servizi fruiti nel medesimo Stato (su cui v. Carinci, 2019, p. 4507 ss).

Difatti, ai fini della determinazione della base imponibile l'entità dei corrispettivi tassabili è determinata solo in via indiretta, ossia è il prodotto del totale dei ricavi dei servizi digitali ovunque realizzati per la percentuale rappresentativa della parte di servizi che può ritenersi presumibilmente collegata al territorio dello Stato.

Tale percentuale si determina in maniera differente in relazione alle tre categorie di servizi digitali imponibili:

a) per i servizi di pubblicità mirata, la percentuale è pari alla proporzione dei messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale in funzione di dati relativi ad un utente che consulta tale interfaccia mentre è localizzato nel territorio dello Stato;

b) per i servizi di messa a disposizione di un'interfaccia digitale per l'interazione degli utenti, la percentuale è pari alla proporzione delle operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi per le quali uno degli utenti dell'interfaccia digitale è localizzato nel territorio dello Stato – qualora il servizio comporti un'interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti – o, in tutti gli altri casi, alla proporzione degli utenti che dispongono di un conto aperto nel territorio dello Stato che consente di accedere a tutti o a parte dei servizi disponibili dell'interfaccia e che hanno utilizzato tale interfaccia durante l'anno solare in questione;

c) per i servizi di trasmissione dati, la percentuale è pari alla proporzione degli utenti per i quali tutti (o parte) dei dati venduti sono stati generati o raccolti durante la consultazione, quando erano localizzati nel territorio dello Stato, di un'interfaccia digitale.

I criteri di quantificazione dei corrispettivi tassabili relativi ai servizi resi nel territorio dello Stato sono impostati, pertanto, sulla scorta di diversi parametri di fatto che, soprattutto in termini di valore, non presentano un effettivo collegamento con gli utenti³⁶. Per cui, il collegamento tra l'entità dei ricavi da considerare generati nel territorio dello Stato e i parametri fattuali descritti appare, per alcuni versi, poco coerente sul piano logico-giuridico; per altri, poco concreto ed affidabile e, sicuramente, non in grado di garantire un'adeguata ripartizione dei valori globalmente realizzati, ciò che rappresenta uno dei più grossi limiti della nuova imposta italiana. In relazione alle oggettive difficoltà che gli operatori economici potrebbero riscontrare per la determinazione della base imponibile, sarebbe stata preferibile l'introduzione di uno strumento di confronto preventivo con l'Amministrazione finanziaria al fine di definire, a monte, eventuali problematiche correlate alla complessità ed estrema varietà dei casi che possono manifestarsi in concreto.

³⁶ Su cui v. Carinci (2019, 4507 ss). L'Autore esprime dei condivisibili dubbi in merito alla ragionevolezza del nuovo tributo, anche in relazione al fatto che esso, pur trovando ispirazione nel progetto sovranazionale, non riceverebbe copertura da esso per la mancata approvazione della direttiva.

Soggetto passivo del tributo è l'impresa di servizi digitali³⁷, coerentemente con quanto previsto nella proposta di direttiva, sia residente sia non residente³⁸; tuttavia occorre far riferimento, ai fini della determinazione del requisito dimensionale, all'intero gruppo di cui fa parte tale impresa. In dettaglio, l'imposta grava sul prestatore del servizio esercente attività d'impresa, che singolarmente o a livello di gruppo, nell'anno solare precedente a quello di applicazione del tributo, superi congiuntamente due soglie dimensionali: la prima, pari ad un ammontare complessivo di ricavi, ovunque realizzati, non inferiore a 750 milioni di euro³⁹; b) la seconda, pari ad un ammontare di ricavi ritraibili da servizi digitali imponibili realizzati nel territorio dello Stato non inferiore a 5,5 milioni di euro (senza tenere conto dei ricavi derivanti da servizi digitali esclusi dall'ambito applicativo dell'imposta)⁴⁰.

Il legislatore nazionale non si preoccupa delle modalità con le quali vengono conseguiti i ricavi, se esiste oppure no una stabile organizzazione sul territorio nazionale o se l'impresa digitale interessata abbia la residenza in Italia (su cui v. Di Tanno, 2020, p. 653 ss). Ciò che

³⁷ La locuzione include una pluralità di operatori, indipendentemente dalla forma giuridica da essi adottata: società, enti commerciali e non commerciali (limitatamente all'attività commerciale svolta), persone fisiche che svolgono attività imprenditoriale.

³⁸ L'inclusione dei soggetti non residenti è prevista nella proposta di direttiva, la quale investe come soggetti passivi d'imposta tutte le entità, a prescindere dalla localizzazione, residenza o stabilimento in uno Stato membro, che integrino specifici requisiti dimensionali.

³⁹ In applicazione del principio di competenza, i ricavi complessivi si intendono riferiti al totale complessivo dei componenti positivi indicati nel conto economico del bilancio consolidato (o individuale, in assenza di esso) redatto secondo i corretti principi contabili. Come chiarito nella circ. 3/E/2021, per la determinazione dei ricavi si fa riferimento "ai componenti positivi derivanti dalla cessione di beni semilavorati e materie prime o sussidiarie, oltre che a prodotti finiti o merci alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa, della prestazione di servizi, da canoni, interessi, *royalties* e premi, nonché eventuali importi aventi natura analoga", a cui devono essere inclusi anche i proventi derivanti dalla gestione straordinaria e le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni patrimoniali. I ricavi rilevanti, in linea con quanto previsto con l'obbligo di rendicontazione dei dati nazionali *country by country*, non comprendono i pagamenti ricevuti da altre entità appartenenti al gruppo che sono assimilati ai dividendi nella giurisdizione fiscale del soggetto pagatore.

⁴⁰ Per verificare il superamento delle soglie è stato previsto un periodo di osservazione, coincidente con l'anno solare precedente (n-1) a quello rilevante per la determinazione dei ricavi imponibili (n). L'adozione di questo criterio, pertanto, comporta che qualora in un anno vengano superate le soglie dimensionali, nel successivo anno la società sarà soggetta ad imposizione per i corrispettivi derivanti da servizi digitali realizzati in Italia in tale anno, anche laddove si fossero ridotti, nel frattempo, i limiti dimensionali. La verifica annuale del superamento di entrambe le soglie potrebbe generare una fisiologica alternanza tra ingresso e uscita dal regime dell'imposta sui servizi digitali. Tale fenomeno non comporta il mutamento della qualifica di soggetto passivo dell'imposta – come chiarito nella circ. n. 3/E/2021 – ciò in ragione della differenza temporale che si verifica tra l'anno (n-1) in cui viene riscontrato il superamento delle due soglie e l'anno (n), in cui si generano i ricavi imponibili. In proposito non appare molto chiara la scelta operata dal legislatore italiano in merito al corretto criterio di imputazione dei corrispettivi ai fini del superamento delle due soglie, ossia se debba farsi riferimento – con riferimento alla prima di esse – al principio di competenza, in quanto, al punto 1, lett. b (i), del Provvedimento si utilizza solo l'espressione 'ricavi realizzati' (ciò è stato anche chiarito nella recente circ. n. 3/E/2021) e, invece – con riferimento alla seconda soglia – al principio di cassa, in quanto il rinvio operato al punto 1, lett. b) (ii), del suddetto Provvedimento, ai criteri di determinazione della base imponibile, di cui al punto 3, fa riferimento, promiscuamente, a ricavi e/o corrispettivi 'percepiti' o 'realizzati'. A prescindere dall'improprietà terminologica adottata dal legislatore, la soluzione che appare condivisibile al fine di garantire una gestione più corretta ed omogenea del tributo è l'adozione del principio di cassa, e ciò sia in relazione alla seconda soglia di accesso al regime, sia in merito alla determinazione della base imponibile. Con riferimento a quest'ultimo profilo l'imposta sarebbe calcolata, come noto, prescindendo dal valore dei ricavi effettivamente realizzati in Italia, ripartendo i ricavi totali, incassati dal gruppo in tutto il mondo, in base ad un criterio di *apportionment* basato sul numero degli utenti italiani che abbiano interagito rispetto al totale degli utenti del mondo. Prendendo in considerazione i ricavi incassati non si porrebbe, inoltre, il problema di dover adeguatamente coordinare le regole di competenza adottate in maniera eterogenea a livello mondiale: per esempio, i soggetti passivi che hanno l'esercizio non coincidente con l'anno solare non potrebbero, per esempio, fare affidamento sulle risultanze di bilancio e dovrebbero redigere un apposito rendiconto per determinare i ricavi mondiali e quelli imponibili. D'altra parte, sono gli stessi obblighi contabili ed i relativi prospetti analitici riguardanti l'imposta sui servizi digitali a fare riferimento ai ricavi incassati o percepiti e alle informazioni riguardanti gli utenti coinvolti. Lo scopo di questi ultimi documenti è appunto, quello di permettere di realizzare periodicamente l'*apportionment*, anche attraverso la conversione in euro dei ricavi mondiali incassati in una valuta diversa. Nella circ. 3/E/2021 l'Agenzia delle Entrate, contrariamente a quanto aveva sostenuto in precedenza (risposta al *videoforum* di Italia Oggi del 13 gennaio 2020), ha sostenuto, con riferimento alla determinazione seconda soglia dimensionale, l'applicazione del principio di cassa.

rileva è l'utente⁴¹, o meglio che la localizzazione del suo dispositivo avvenga sul territorio italiano, in quanto ciò individua il luogo in cui il ricavo imponibile è stato realizzato. La localizzazione del veicolo di collegamento si realizza, sostiene il legislatore, attraverso l'individuazione dell'indirizzo IP o in altri metodi di geolocalizzazione, senza specificare quali siano questi ultimi e senza predeterminare alcuna gerarchia nell'utilizzo degli stessi.

In ciò si riscontra una prima criticità. Non è prevista la definizione giuridica di indirizzo IP (invece presente nella proposta di direttiva)⁴² e dei metodi di geolocalizzazione alternativi ad esso. È possibile che metodi di rilevazione diversi portino, paradossalmente, a ritenere geolocalizzata una stessa persona in più Stati allo stesso tempo. Inoltre, sul piano tecnico, si ignora il fatto che l'indirizzo IP potrebbe essere agevolmente oscurato dall'utente, o da chi abbia interesse a farlo, tramite l'adozione di *client VPN* o di un comune servizio *proxy*⁴³. Non è appurata, inoltre, l'affidabilità dell'indirizzo IP quale elemento tecnico in grado di garantire una corretta ripartizione dell'imponibile derivante dalle suddette operazioni transnazionali. Difatti, essere localizzato in Italia non significa essere necessariamente un soggetto residente in Italia: potrebbe accadere, per esempio, che venga tassata in Italia una società belga per la pubblicità vista da un turista francese che si trova in vacanza in Italia.

Con la circolare n. 3/E/2021 l'Amministrazione finanziaria, che si prefiggeva solo di apportare alcuni chiarimenti interpretativi all'applicazione della legge, ha svolto un discutibile ruolo di integrazione e completamento della stessa legge, prevedendo un'inedita distinzione tra i cd. criteri di geolocalizzazione che consentono l'individuazione della posizione dell'utente in un dato momento (in *real-time*)⁴⁴, da quelli basati su cd. metodi induttivi in grado, comunque, di risalire alla verosimile localizzazione dell'utente⁴⁵. La scelta di affidare discrezionalmente al singolo soggetto passivo la scelta del criterio da adottare - seppur previa predisposizione di un sistema interno di *due diligence* finalizzato al controllo della qualità dei dati e alla prevenzione del rischio - appare poco convincente sul piano della certezza del diritto e poco sostenibile nella prospettiva del principio di legalità, il che potrebbe avere ripercussioni negative sul piano della tutela e delle garanzie del contribuente in sede di controllo e di accertamento.

⁴¹ Non è richiesta alcuna qualificazione dell'utente (soggetto che si connette, tramite un *device*, a una interfaccia digitale), il quale può rivestire qualunque forma o operare sia in qualità di privato sia di soggetto economico. Tale precisazione appare rilevante se si considera che l'abrogata l. 27 dicembre 2017, commi 1011-1019, richiedeva che i servizi fossero resi verso soggetti operanti come sostituti d'imposta, individuati dall'art. 23, d.p.r. n. 600/1973, quindi limitandone l'applicazione ai soli rapporti *business to business* o 'B2B'.

⁴² Solo nella circ. 3/E/2021 esso viene definito come "un codice numerico che viene assegnato a un'interfaccia che identifica l'*host* di rete, che può essere un *personal computer*, uno *smartphone*, un *tablet*, un *router* o anche un elettrodomestico".

⁴³ L'utilizzo dell'indirizzo IP per geolocalizzare l'utente di un sito/servizio *web* è considerata una pratica affidabile, probabilmente perché la porzione di utenti che sanno utilizzare una VPN piuttosto che un servizio *proxy* per nascondere il proprio indirizzo IP è esigua rispetto al numero di fruitori della rete. Per aggirare i tentativi degli utenti di oscurare il proprio indirizzo IP con quello di un *proxy server* o una VPN, si potrebbe far ricorso ad altre informazioni relative al 'posizionamento', che potrebbero essere disponibili ad esempio attraverso il *browser* dell'utente. Queste informazioni fanno riferimento, per esempio, a sistemi di posizionamento globale (GPS), a reti *WiFi* disponibili attorno al dispositivo e all'intensità di segnale o, ancora, alla ID cella GSM/CDMA a cui è connesso il dispositivo (in caso di *smartphone*).

⁴⁴ In tale gruppo vengono annoverati, senza alcun ordine di preferenza, il GPS *targeting*, la stazione radio, il segnale delle diverse reti *WiFi* cui si connette il dispositivo, i *beacon*.

⁴⁵ Per esempio, la localizzazione può essere dedotta da informazioni variegata e personali a disposizione dell'impresa (rese dall'utente o raccolte dall'impresa stessa attraverso i *cookies*) o attraverso la valorizzazione dell'indirizzo di consegna di un bene o di prestazione di un servizio, che, nella gran parte dei casi, tenderà a coincidere con quello di localizzazione dell'utente.

Altri dubbi emergono in relazione al contrasto della normativa nazionale in tema di imposta sui servizi digitali con la disciplina europea sulla protezione dei dati personali e della *privacy*, che riconosce il diritto dell'utente a non essere geolocalizzato, quando, invece, nella disciplina dell'imposta sui servizi digitali è previsto che i soggetti passivi del tributo debbano tenere traccia delle transazioni poste in essere con gli utenti che utilizzano strumenti elettronici localizzati sul territorio dello Stato.

In merito, invece, alle due citate soglie dimensionali previste dalla normativa italiana, si riscontrano alcune dissonanze rispetto alle scelte operate sia da altri Stati europei sia dallo stesso legislatore sovranazionale. Con riferimento alla prima soglia (importo totale annuo dei ricavi a livello mondiale) – con la quale nella proposta di direttiva si intendeva circoscrivere l'applicazione del nuovo tributo alle imprese di grandi dimensioni detentrici di posizioni di mercato consolidate nel settore digitale⁴⁶ – l'art. 1, comma 36, della l. n. 145/2018, ha inteso prendere in considerazione i ricavi del gruppo, ovunque realizzati, anche qualora lo stesso fosse coinvolto in una molteplicità di *business* non riguardanti solo il settore dei servizi digitali o, addirittura, anche qualora questi ultimi fossero economicamente marginali rispetto alle altre attività svolte. Sarebbe stato auspicabile, invece, specificare – nella prospettiva della comparazione con altre esperienze giuridiche – che il fatturato mondiale si sarebbe dovuto riferire alla parte del gruppo operativa nel settore dei servizi digitali, soluzione più razionale e costituzionalmente orientata adottata, per esempio, da Francia e Regno Unito. Il che avrebbe permesso di concentrare l'imposizione solo su grandi imprese straniere del *web*, precludendo l'assoggettamento al tributo di alcuni gruppi, che fatturano anche in settori diversi e di cui fanno parte alcune imprese italiane di editoria e telecomunicazioni che vendono pubblicità e che già pagano regolarmente i tributi in Italia. Inoltre, sempre in argomento, occorre rilevare che la stessa definizione di gruppo scaturente dal recente Provvedimento non risulta omogenea con quella indicata nell'art. 38 della l. n. 145/2018, in quanto la prima – in linea con la proposta di direttiva – fa riferimento ai principi contabili di consolidamento⁴⁷, mentre la norma primaria fa riferimento alla definizione di gruppo fondata sull'art. 2359 c.c., il che potrebbe originare non pochi problemi sul piano interpretativo, nonché rendere tale Provvedimento non conforme alla disciplina legale⁴⁸.

⁴⁶ La soglia dei 750 milioni è stata già utilizzata per individuare le imprese di più rilevanti dimensioni in altre iniziative internazionali ed europee, come per esempio in materia di CCCTB.

⁴⁷ Sul punto occorre evidenziare che la disponibilità di dati consolidati, con decorrenza dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di tassazione, potrebbe generare alcune difficoltà di carattere tecnico per gli operatori economici, in relazione ai tempi fisiologicamente più lunghi richiesti per il consolidamento dei dati di bilancio.

⁴⁸ Sul punto v. il documento di partecipazione dell'AIPSDT alla consultazione pubblica sulla bozza del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, nella quale si evidenziava, tra le altre, proprio tale criticità. Nel Provvedimento (post consultazioni), però, la compresenza di una doppia definizione di gruppo è rimasta, purtroppo, inalterata. Nella circ. 3/E/2021 è stato puntualizzato che, ai fini del calcolo delle due soglie dimensionali, occorre avere riguardo al bilancio consolidato del gruppo, redatto secondo gli *International Reporting Standard (IFRS)* o secondo altri sistemi contabili, purché rispettino l'equivalenza, negli esiti della rappresentazione contabile, rispetto agli IFRS. La nozione di gruppo, invece, prevista dall'art. 38, l. n. 145/2018, che fa riferimento all'art. 2359 c.c., rileva ai fini dell'esclusione dalla base imponibile dei ricavi derivanti da servizi digitali resi nei confronti di soggetti controllanti, controllati o controllati dallo stesso soggetto controllante. È indubbio, però, che il rapporto di controllo disciplinato dal codice civile rilevi non solo ai fini della determinazione della base imponibile, ma pure nel riscontro della seconda soglia dimensionale, proprio perché dai ricavi dei servizi digitali realizzati in Italia da tutte le imprese poste all'interno del perimetro di consolidamento, occorrerà sottrarre quelli resi nei confronti di quei soggetti con cui sussista un rapporto di controllo che integri la nozione di cui all'art. 2356 c.c. Tale soluzione interpretativa, di non facile applicazione sul piano applicativo, sembrerebbe dettata da ragioni di coerenza: ossia evitare che questi ultimi ricavi siano valorizzati per

Con riferimento alla seconda soglia dimensionale (importo totale dei corrispettivi derivanti da servizi digitali realizzati nel territorio nazionale) applicata da quasi tutti gli Stati ad eccezione dell'Ungheria – che nelle intenzioni del legislatore europeo sarebbe dovuta corrispondere all'importo totale dei corrispettivi imponibili ottenuti durante l'esercizio finanziario nell'Unione dal soggetto passivo, e che avrebbe dovuto, quindi, limitare l'applicazione dell'imposta a quelle sole imprese caratterizzate da una cd. 'impronta digitale significativa' – nel nostro ordinamento giuridico, invece, risulta parametrata al contributo italiano al PIL europeo⁴⁹. Tale scelta non pare essere in linea con la volontà manifestata dal legislatore sovranazionale e, per giunta, l'entità di tale seconda soglia è molto più bassa rispetto a quella prevista in altri Paesi (Francia, Austria e Regno Unito). Le conseguenze di ciò – secondo un recente studio condotto dall'Osservatorio sui conti pubblici italiani dell'Università Cattolica⁵⁰ – saranno quelle di assoggettare ad imposizione anche molte imprese italiane (RCS, Mediaset, Gedi), determinando a loro carico un fenomeno di plurima imposizione sulla medesima ricchezza. Pertanto, per quanto possa apparire scontata in relazione all'indubbia natura indiretta dell'imposta in questione, appare opportuna e chiarificatrice, anche in relazione all'assenza di una espressa deducibilità dell'imposta sui servizi digitali dal reddito d'impresa, che venga previsto nell'art. 99, comma 1, TUIR, lo 'scomputo' di tale nuovo tributo dalla base imponibile dell'imposta sul reddito sulle società nell'esercizio in cui avviene il pagamento⁵¹, come d'altra parte viene auspicato nella proposta di direttiva COM(2018) 148 final⁵².

V'è da dire, inoltre, che tale imposta potrebbe generare, in Italia, fenomeni di doppia o plurima imposizione, considerato che essa si troverà a convivere, altresì, con una nozione interna di stabile organizzazione che comprende anche quella cd. quella 'virtuale', ossia una "*significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costituita in maniera tale da non far risultare una sua consistenza fisica nel territorio*" (art. 162, lett. f-bis, TUIR), che in assenza di diversa disposizione pattizia, potrebbe comportare l'attrazione in Italia dei medesimi corrispettivi colpiti con l'imposta sui servizi digitali. Per cui, in linea con il modello europeo di alternatività tra l'ISD e l'introduzione di una stabile organizzazione digitale, sarebbe auspicabile – qualora si reputi che la norma del TUIR appena menzionata comprenda l'ipotesi della significativa presenza digitale – prevedere espressamente che essa non potrà essere invocata in relazione alle attività già sottoposte all'imposta in questione⁵³.

Passando ad esaminare alcuni profili di diritto formale, occorre rilevare come la verifica del congiunto superamento della doppia soglia dimensionale non appare così agevole da un punto di vista pratico, soprattutto qualora l'A.F. si dovesse trovare a reperire informazioni

individuare i soggetti passivi dell'imposta nell'anno (n-1), e siano poi sterilizzati nella determinazione della base imponibile nell'anno (n).

⁴⁹ I 5,5 milioni corrispondono all'11 per cento dei 50 milioni di ricavi per servizi digitali previsti nella proposta di direttiva.

⁵⁰ Su cui v. Bonini, Galli (2020).

⁵¹ La circ. n. 3/E/2021 ha ammesso la deducibilità dell'imposta sui servizi digitali dalla base imponibile dell'IRES (non solo quella pagata dal soggetto passivo a fronte dell'obbligo previsto dalla legge di bilancio 2019, ma anche da un operatore residente e localizzato in Italia che sia soggetto passivo in base ad altre analoghe disposizioni vigenti in ordinamenti stranieri) e dell'IRAP (se rientrante in una voce che concorre alla determinazione del valore della produzione netta del soggetto passivo).

⁵² Su cui v. *considerando* n. 27.

⁵³ In argomento v. Dorigo (2019, p. 759).

circa l'appartenenza di un soggetto ad un gruppo dislocato su scala mondiale, magari privo di una stabile organizzazione in Italia. Ciò imporrebbe l'attivazione di una procedura di scambio di informazioni anche con le altre amministrazioni finanziarie europee ed extraeuropee coinvolte, anche relativamente a Paesi non particolarmente collaborativi. A tal proposito, occorre rilevare come la normativa italiana, per quanto sostanzialmente allineata con la proposta di direttiva europea, non abbia previsto l'adeguamento della disciplina interna sullo scambio di informazioni con le nuove disposizioni previste al capo 4 della medesima proposta, le quali avevano stabilito delle regole *ad hoc* sulla cooperazione amministrativa proprio in materia di imposta sui servizi digitali⁵⁴.

Il soggetto passivo del nuovo tributo è tenuto alla presentazione di una dichiarazione annuale, entro il 31 marzo dell'anno solare successivo a quello in cui sono realizzati i corrispettivi imponibili⁵⁵, relativamente all'ammontare dei servizi tassabili forniti. Per le società appartenenti al medesimo gruppo (o anche, parzialmente, per alcune di esse) è ammessa – ai fini dell'assolvimento degli obblighi dichiarativi e di versamento – la nomina di una singola società del gruppo, a condizione che quest'ultima non sia un soggetto passivo stabilito in uno Stato non collaborativo e privo di una stabile organizzazione in Italia. Tale designazione si configura come una mera facoltà per ogni singola società del gruppo. Difatti, nel recente provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate viene specificato che essa ha una validità annuale e che ciascuna società designante resta responsabile solidalmente per gli adempimenti dovuti dalla designata. È, inoltre, prevista, una forma di responsabilità solidale per il versamento dell'imposta da parte di quei soggetti residenti in Italia⁵⁶ facenti parte di uno stesso gruppo, all'interno del quale sono presenti imprese non residenti (soggetti passivi) privi di una stabile organizzazione in Italia⁵⁷. L'idea di elevare a responsabili d'imposta questi ultimi soggetti⁵⁸ su un piano di politica economica appare sicuramente discutibile, in quanto potrebbe scoraggiare l'insediamento in Italia di imprese straniere operanti in tale settore: peraltro la mera appartenenza al gruppo non sembra affatto assicurare il successo di un eventuale regresso⁵⁹. D'altro canto, va rilevato un potenziale

⁵⁴ Occorre evidenziare che con l'approvazione della proposta di direttiva c.d. 'DAC 7', da parte del Consiglio dell'Unione europea, vengono previsti dei nuovi obblighi di scambio automatico dei dati in possesso dei gestori di piattaforme digitali (obblighi di *screening* e di adeguata verifica degli utilizzatori della piattaforma digitale), con effetto dal 1° gennaio 2023. Lo scopo è quello di introdurre un sistema di monitoraggio della posizione degli utilizzatori delle piattaforme digitali, i quali propongono attraverso le medesime piattaforme i propri beni e servizi (sia in ambito 'B2B' sia in ambito 'B2C'), nonché di intercettare consistenti volumi di ricavi ritraibili da transazioni difficilmente individuabili dall'Amministrazione Finanziaria.

⁵⁵ Per l'anno d'imposta 2020 il termine per la presentazione della dichiarazione è stato rinviato al 30 giugno 2021, ad opera del d.l. 22 marzo 2021, n. 41.

⁵⁶ Anche se non sono soggetti passivi dell'ISD.

⁵⁷ Si deve trattare di soggetti diversi da quelli stabiliti in uno Stato non collaborativo, in quanto con riferimento a questi è previsto un espresso obbligo di nomina di un rappresentante fiscale per l'assolvimento degli obblighi di dichiarazione e di pagamento del tributo. Non è previsto, invece, da parte del rappresentante fiscale, l'obbligo della tenuta della contabilità, il che potrebbe rappresentare un pregiudizio per il corretto funzionamento dell'imposta, privando di effettività la disciplina almeno con riferimento a quei soggetti passivi residenti in Stati non collaborativi.

⁵⁸ Invero, il concetto di responsabilità solidale passiva, *ex art. 1292 c.c.*, presuppone che un medesimo rapporto obbligatorio faccia capo ad una pluralità di soggetti e che ciascuno di essi abbia l'obbligo di eseguire la prestazione per intero, liberando gli altri. Nel caso in esame tale principio non risulta agevolmente applicabile in capo alle società residenti del gruppo, sia qualora esse stesse siano soggetti passivi d'imposta per la parte concernente le altre società del gruppo, in quanto obbligati ad una diversa prestazione seppur connessa al medesimo presupposto d'imposta, sia logicamente qualora esse non siano neppure soggetti passivi d'imposta.

⁵⁹ In tal senso v. Della Valle (2020, p. 407).

problema di *enforcement*, qualora l'imposta colpisca soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia, collocati al di fuori dallo Spazio economico europeo o anche semplicemente non collaborativi: ciò in quanto la sola nomina di un rappresentante fiscale, seppur obbligatoria, non appare affatto sufficiente a garantire la tutela degli interessi erariali all'esazione del tributo. In questi casi sarebbe stata preferibile la previsione nella disciplina italiana di sanzioni accessorie più severe, come nell'esempio del modello adottato dalla Turchia.

L'occultamento tecnologico di dati fiscalmente rilevanti potrebbe essere il vero scoglio da superare in sede di attuazione amministrativa del tributo, soprattutto in merito alla geolocalizzazione degli utenti. Da ciò, probabilmente, è scaturita la previsione di un'apposita contabilità per la rilevazione mensile delle informazioni sui corrispettivi dei servizi imponibili e degli elementi quantitativi mensili utilizzati per il calcolo delle proporzioni rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile⁶⁰, unitamente ad una relazione esplicativa redatta su base annua⁶¹, da presentare entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi.

La scadenza per il versamento dell'imposta sui servizi digitali è fissata per il 16 febbraio di ogni anno⁶²: sarebbe stato più agevole far coincidere tale data con il versamento annuale del saldo IVA (16 marzo), anche in coerenza con la regola che ammette la deducibilità dell'IVA dall'imposta sui servizi digitali.

Con riferimento alla disciplina dei rimborsi, infine, non viene operato alcun rinvio alla disciplina dell'IVA, prevedendosi per essi (con riferimento alle eccedenze di versamento dell'imposta) la richiesta tramite la dichiarazione annuale appositamente prevista per l'imposta sui servizi digitali, secondo le modalità di cui al decreto del Ministero delle finanze 22 novembre 2019. In proposito, nella disciplina italiana non viene previsto nulla in merito alla possibilità di utilizzare l'eventuale eccedenza a credito in compensazione con altre imposte. Inoltre, non viene disposto alcunché circa la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa a favore, qualora il credito non emerga dalla dichiarazione originaria o non sia chiesto a rimborso in tale sede. In ogni caso, tale facoltà appare ipotizzabile in relazione a quanto previsto al punto 6.3 del provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, che dispone l'applicazione, in quanto compatibile, delle disposizioni contenute nel regolamento di cui D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

⁶⁰ Si tratta del *Prospetto analitico delle informazioni sui ricavi e sugli elementi quantitativi utilizzati per calcolare l'imposta*, in all. 1 al Provvedimento. Tali informazioni dovranno essere custodite su supporto informatico che garantisca l'inalterabilità e la conservazione dei dati registrati. I soggetti passivi sono tenuti alla conservazione della documentazione relativa all'applicazione dell'imposta, la quale dovrà essere messa a disposizione, su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, per eventuali estrazioni totali o parziali di dati fiscalmente rilevanti.

⁶¹ Si tratta della *Nota esplicativa delle informazioni sui ricavi e sugli elementi quantitativi utilizzati per il calcolo dell'imposta*, in all. 2 al Provvedimento.

⁶² Per l'anno d'imposta 2020 il termine per il pagamento del tributo è stato rinviato al 16 maggio 2021, ad opera del d.l. 22 marzo 2021, n. 41.

Analisi della compatibilità del tributo italiano nella prospettiva del diritto europeo

La problematica in merito alle relazioni tra la disciplina sui prezzi di trasferimento e la disciplina sulla valorizzazione in dogana, come detto, è stato oggetto di crescente attenzione, tant'è che sullo specifico tema sono state organizzate due conferenze congiuntamente dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico e dall'Organizzazione Mondiale delle Dogane, nel biennio 2006/2007, allo scopo di approfondirne lo studio⁶³

Un primo aspetto da valutare è la compatibilità del nuovo tributo italiano con il divieto di istituire imposte sulla cifra d'affari. L'imposta sui servizi digitali non si configura come una classica imposta sugli scambi, grava sul prestatore del servizio ed è, quindi, espressione di capacità contributiva di quest'ultimo. Manca in essa, inoltre, il nucleo caratterizzante il funzionamento dell'IVA, basato sul meccanismo della rivalsa e della detrazione e, comunque, non è intesa a gravare in capo al consumatore finale. In questa prospettiva non si ravvedono delle particolari incompatibilità con l'art. 401 della direttiva 2006/112/CE⁶⁴, che prevede il divieto di istituire ulteriori imposizioni che per loro natura siano assimilabili alle imposte sulle cifre d'affari. Su una questione assimilabile si è già espressa di recente la Corte di Giustizia, nella causa Vodafone Magyarország Mobil Távközlesi Zrt⁶⁵, in cui il Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest chiedeva al Giudice europeo una valutazione sulla compatibilità dell'Imposta (progressiva) sul volume d'affari degli operatori di telecomunicazioni con l'art. 401 della suddetta direttiva IVA, ancorché si trattasse di un'imposta potenzialmente sovrapponibile all'IVA e chiaramente destinata a gravare maggiormente sulle imprese appartenenti a persone fisiche o giuridiche di altri Stati membri rispetto a quelle nazionali⁶⁶. La Corte ha ravvisato la compatibilità del nuovo tributo ungherese con il sistema comune dell'IVA, in quanto l'incompatibilità sarebbe stata ravvisabile solo qualora esso avesse l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi e colpendo in maniera analoga all'IVA⁶⁷. Secondo il giudice europeo si considerano gravanti sulla circolazione dei beni e servizi quei tributi che presentano le caratteristiche essenziali dell'IVA, anche se non sono del tutto identici ad essa⁶⁸, salvo che si discostino da essa per almeno una delle caratteristiche essenziali⁶⁹. I precedenti giurisprudenziali, pertanto,

⁶³ Su cui v. Ping, Silberteijn (2007)

⁶⁴ Ex art. 33 della sesta direttiva IVA.

⁶⁵ CGUE (Grande Sezione), causa C-75/18 del 3 marzo 2020.

⁶⁶ In argomento v. Antonacchio (2020, p. 3356).

⁶⁷ Su cui v. CGUE, sentenza dell'11 ottobre 2007, Kőgaz e a., causa C-283/06; ed, inoltre, causa C-283/06, C-312/06, EU:C:2007:598.

⁶⁸ Su cui v. CGUE, causa Banca Popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punto 26.

⁶⁹ Su cui v. CGUE, sentenza del 7 agosto 2018, Viking Motors e a., C-475/17, Eu:C:2018:636, punto 38. Le caratteristiche essenziali vengono individuate in quattro elementi: 1) l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni e servizi; 2) è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; 3) viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni realizzate in precedenza; 4) gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione sono detratti dall'IVA dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale (CGUE, causa Banca Popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punto 28).

evidenziano una valutazione di sostanziale compatibilità dell'imposta sui servizi digitali italiana con il sistema comune dell'IVA, viste le accennate diversità riscontrabili su più fronti tra i due tributi.

La particolare tipologia di servizi digitali soggetti all'imposta e le diversificate modalità con cui i relativi servizi vengono resi comportano un difficile inquadramento, sia dal punto di vista soggettivo sia da quello oggettivo, delle fattispecie soggette ad imposizione. Ciò, unitamente alla contestuale introduzione di imposte di uguale o simile natura in altri Stati membri, può comportare un elevato rischio di doppia imposizione sul medesimo servizio nel territorio unionale⁷⁰. Difatti, considerata la matrice sovranazionale dell'imposta sui servizi digitali, a cui diversi Stati membri si sono ispirati, non è affatto improbabile che sul medesimo corrispettivo possano incidere le pretese tributarie di più Paesi europei, in virtù dell'applicazione di criteri di rilevanza territoriale non del tutto simmetrici.

La particolare caratterizzazione del soggetto passivo dell'imposta sui servizi digitali, invece, pone dei seri dubbi circa la configurabilità del tributo quale aiuto di Stato, *ex art. 107, par. 1, TFUE*, a favore delle imprese nazionali che si trovano normalmente al di sotto delle due soglie dimensionali esaminate. È evidente, infatti, che tali parametri implicino una selettività soggettiva che rileva dal punto di vista materiale, la quale potrebbe sicuramente favorire le imprese digitali nazionali garantendo loro un indebito vantaggio economico, falsando la concorrenza, con un impatto negativo sul bilancio statale⁷¹. Nella fattispecie, più che di illegittimità dell'imposta nel suo complesso⁷², si potrebbe ravvisare l'illegittimità, alla luce del diritto dell'Unione, dell'esenzione o esclusione di fatto, di cui beneficiano taluni soggetti, dall'applicazione del tributo.

Infine, quest'ultimo potrebbe configurare, sempre con riferimento alle due citate soglie dimensionali, una discriminazione indiretta sulla base della nazionalità, tale da pregiudicare le libertà fondamentali, in quanto esso sarebbe destinato a colpire solo i proventi di soggetti non residenti che, altrimenti, potrebbero non risultare tassabili in Italia secondo le comuni

⁷⁰ Ciò è anche originato dal fatto che l'imposta sui servizi digitali, per la sua natura giuridica di imposta indiretta, non rientra nel campo di applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni, che fanno normalmente riferimento, secondo quanto previsto dall'art. 2, par. 1, Modello OCSE, alle imposte sul reddito e sul patrimonio applicate da uno Stato contraente.

⁷¹ Siamo nel campo dei cd. 'aiuti fiscali negativi', quale sottosistema degli aiuti di Stato in generale. Le soglie dimensionali comporterebbero di fatto l'applicazione del tributo solo a determinate imprese (straniere), che risulterebbero pregiudicate rispetto agli operatori nazionali nel concorrere, a parità di condizioni, all'interno del mercato comune. Queste ultime beneficerebbero, in maniera indiretta, di un vantaggio economico che non avrebbero altrimenti ottenuto nel corso normale della loro attività, con un impatto sul bilancio statale. Si tratterebbe, d'altra parte, di una rinuncia da parte dell'apparato pubblico ad un'entrata di carattere tributario, che abbia come effetto quello di falsare o minacciare di falsare la concorrenza, che è una condizione ritenuta indispensabile al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno. In argomento v. Pistone (2020, p. 191 ss.); Salvini (2007; Moretti (2016, p. 117 ss.)

⁷² Sul punto la Corte di Giustizia ha ripetutamente evidenziato che le imposte non rientrano nell'ambito di applicazione delle disposizioni del Trattato in materia di aiuti di Stato, salvo che costituiscano la modalità di finanziamento di una misura di aiuto, formandone parte integrante (CGUE, sentenza del 20 settembre 2018, Carrefour Hypermarchés e a., C-510/16, EU:C:2018:751). Affinché un tributo possa ritenersi parte integrante di una misura di aiuto, deve necessariamente sussistere un vincolo di destinazione tra il tributo e l'aiuto in forza della normativa nazionale pertinente, nel senso che il gettito del tributo viene necessariamente destinato al finanziamento dell'aiuto e incide direttamente sulla sua entità (CGUE, sentenze del 15 giugno 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 e C-41/05, EU:C:2006:403, punto 46, e del 7 settembre 2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, punto 44). Qualora non sussista alcun vincolo di destinazione tra l'imposta stessa (imposta straordinaria ungherese sul volume d'affari degli operatori di telecomunicazioni) e la misura di esenzione, l'eventuale illegittimità di quest'ultima non è tale da inficiare, di per sé stessa, la legittimità dell'imposta (CGUE, sentenza del 5 ottobre 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, punto 51, sentenza del 26 aprile 2018, Anged, C-233/16, EU:C:2018:280, punto 26, e, in ultimo, sentenza del 3 marzo 2020, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt, C-75/18, EU:C:2020:140).

regole di tassazione del reddito d'impresa⁷³. Tale imposta rischia di rappresentare, altresì, una misura discriminatoria a danno delle imprese non residenti che agiscono in regime di libera prestazione di servizi, le quali potrebbero, di fatto, subire un'imposizione più gravosa rispetto a quelle nazionali, tenuto anche conto del fatto che, da una parte, esso colpisce i ricavi lordi e, dall'altro, dovrebbe teoricamente ritenersi deducibile dal reddito d'impresa⁷⁴. Inoltre, come evidenziato acutamente in dottrina, nell'ipotesi di disparità fiscali in grado di generare una situazione di pregiudizio per le fattispecie transnazionali, il prelievo fiscale combinato applicabile in più Stati membri, come nell'esempio delle imposte sul fatturato dei servizi digitali, potrebbe assumere addirittura «caratteristiche confiscatorie» tali da ripercuotersi sulla protezione del diritto fondamentale di proprietà, ex art. 17 CDFUE⁷⁵.

Prospettive future e conclusioni

Le criticità che sono emerse, soprattutto nella prospettiva del diritto europeo, evidenziano la necessità di ricercare la soluzione migliore alla tassazione delle imprese digitali attraverso un consenso globale in un contesto multilaterale o, quanto meno, qualora non fosse possibile raggiungere un accordo in sede OCSE, di procedere con una soluzione europea comune.

Nel corso della riunione informale del Consiglio Ecofin del 16 marzo 2021 si è tornato a parlare dell'esigenza di introdurre una *web tax* europea, non più di carattere transitorio, la quale dovrebbe far parte stabilmente delle risorse proprie del bilancio dell'Unione europea, e che sarebbe destinata, peraltro, a finanziare il *Recovery fund*. In tale senso, è indubbio che la crisi innescata dalla pandemia abbia accresciuto tale esigenza, favorendo una rapida transizione verso un mondo più digitale e, quindi, verso una relativa fiscalità di matrice sempre più sovranazionale.

La Commissione si è impegnata, in tal senso, a presentare una proposta riguardante un nuovo prelievo digitale (aperta in consultazione il 18 gennaio scorso)⁷⁶, entro il primo

⁷³ In argomento v. Bizioli (2016, 100 ss). Sul punto occorre evidenziare, altresì, alcuni interessanti spunti della Corte di Giustizia sul tema della selettività tra imprese residenti e non residenti, che non sempre sarebbe suscettibile di configurare l'esistenza di una discriminazione. Su cui v. CGUE, sentenze del 3 marzo 2020, C-75/18 e 482/18.

⁷⁴ Su cui Della Valle (2020, p. 407). In argomento v. CGUE, sentenza del 12 giugno 2003, Gerritse, causa C-234/01; sentenza del 5 luglio 2007, Commissione contro Belgio, causa C-522/04; 13 luglio 2016, Brisal, causa C-18/15. Sul tema v. anche CGUE, sentenza del 3 marzo 2020, Google Ireland Limited, C-482/18, in cui si è discusso in merito alla compatibilità del diritto unionale e, in particolare, dell'art. 56 TFUE, della normativa introdotta in Ungheria, a decorrere dal 1° gennaio 2017, che prevedeva l'applicazione di una imposta sulla pubblicità, in relazione alla pubblicazione o diffusione di annunci pubblicitari in internet prevalentemente in lingua ungherese. La Corte di Giustizia ha stabilito che l'art. 56 TFUE non osta che la normativa fiscale di uno Stato membro possa assoggettare i prestatori di servizi pubblicitari stabiliti in un altro Stato membro ad un obbligo dichiarativo ai fini di un loro assoggettamento all'imposta sulla pubblicità, mentre ne sono dispensati quelli dello Stato membro impositore per il fatto che sono soggetti già ad altri obblighi dichiarativi o di registrazione a titolo di assoggettamento a qualsiasi altra imposta in detto Stato. Sul medesimo presupposto sembra che non debba porsi in contrasto con l'art. 56 TFUE l'obbligo posto solo a carico dei soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato e di un numero identificativo ai fini IVA, che nel corso dell'anno solare realizzano il presupposto della *digital tax*, di far richiesta all'Agenzia delle Entrate di un numero identificativo ai fini dell'imposta sui servizi digitali, ex art. 1, comma 43, l. n. 145/2018.

⁷⁵ Su cui v. Pistone (2020, p. 154 ss). In cui l'Autore evidenzia che, fino ad ora, la Corte di Giustizia europea ha avuto modo di affrontare tali problematiche solo nell'ottica delle discriminazioni di fatto, per giunta escludendone l'esistenza, ma mai in fattispecie che determinano effetti di imposizione a carattere confiscatorio.

⁷⁶ L'avvio della consultazione, dal 18 gennaio al 12 aprile 2021, fa seguito al mandato conferito dal Consiglio europeo nel luglio 2020 di presentare proposte per risorse proprie supplementari entro giugno 2021 (il prelievo digitale è, appunto, uno di questi).

semestre del 2021, al fine di introdurre una tassazione equa nell'economia digitale, contribuendo nel contempo alla ripresa dell'Europa. La nuova iniziativa permetterà di affrontare la questione della tassazione legata alla digitalizzazione dell'economia, senza interferire con i lavori in corso a livello del G20 e dell'OCSE sulla riforma del quadro internazionale dell'imposta sulle società.

Il quadro prospettato, pertanto, non lascia ampi margini di sostenibilità alle iniziative unilateralmente intraprese dai singoli Stati, anche perché è sempre più avvertita e condivisa l'esigenza di dare maggiore spazio ai negoziati in corso volti alla ricerca di una soluzione globale o, quanto meno, sovranazionale alla problematica dell'imposizione dell'economia digitale. Ciò appare come l'unica alternativa possibile per evitare che i singoli Stati, dotandosi di regole autonome, possano dar vita ad un complesso e pericoloso intreccio di doppie imposizioni, d'altra parte è matura la consapevolezza che nessun tributo adottato da una singola giurisdizione possa garantire un'equa e giusta regolamentazione dei servizi digitali.

Bibliografia

- Aa.Vv. 2015. *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo* (a cura di Del Federico). Padova, CEDAM.
- Aa.Vv.. 2019. *Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights* (a cura di Pistone). Amsterdam, Weber.
- ANTONACCHIO, F. 2020. Big Data al bivio tra IVA e imposta sui servizi digitali. *Fisco*, **35**:3356-3364.
- ANTONINI, M.; TOSCHETTI, E. 2017. Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi. *Corriere trib.*, **41**:3177.
- ATTARDI, C. 2017. Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata nel panorama dei modelli attuativi. *Fisco*, **43**: 4150.
- AVOLIO, D.; IMPERATO, I. 2017. Effetti premiali per la nuova voluntary della stabile organizzazione. *Corriere trib.*, **29**: 2269.
- AVOLIO, D.; PEZZELLA, D. 2018. La web tax italiana e la tassazione dei servizi digitali. *Fisco*, **6**:525.
- BERNARDI, L. 2015. Internet and taxation in the european union: a primer. *Riv. dir. finanziario*, **3**:307-323.
- BISIOLI, A.; ZULLO, A. 2018. Web tax: una lettura in chiave comunitaria. *Corriere trib.*, **13**:1032.
- BIZIOLI, G. 2016. I principi di non discriminazione fiscale in ambito europeo e internazionale. In: A. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, Giappichelli, 99-116.
- BONINI, B.; GALLI, G. 2020. La web tax italiana: prospettive e problemi. *Osservatorio sui conti pubblici italiani*, 25 gennaio.
- BUCCICO, C. 2019. Problematiche e prospettive della tassazione dell'economia digitale. *Diritto e processo tributario*, **3**: 255-286.
- CARINCI, A. 2019. La fiscalità dell'economia digitale: dalla web tax alla (auspicabile) presa d'atto dei nuovi valori da tassare. *Fisco*, **47-48**:4507-4516.

Il prelievo sarà concepito in modo coerente con i lavori in corso in seno all'OCSE e al G20 e sarà conforme agli obblighi dell'OMC e agli altri obblighi internazionali.

- CARPENTIERI, L. 2018. La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali. *Riv. dir. trib.*, **4**:351-407.
- CIPOLLINA, S. 2014. I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata. *Riv. dir. finanziario*, **1**:21-63.
- DE SANTIS, D.; MAZZETTI DI PIETRALATA, M. 2018. Web tax e ritenuta sulle proprietà intellettuali spingono all'emersione delle stabili organizzazioni occulte. *Fisco*, **18**:1730.
- DEL FEDERICO, L. 2020. La tassazione nell'era digitale: genesi, diffusione ed evoluzione dell'equalisation levy. *Dir. prat. trib. int.*, **4**:1431-1451.
- DELLA VALLE, E. 2020. L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve. *Fisco*, **5**:407-412.
- DELLA VALLE, E. 2018. La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito? *Fisco*, **16**/2018, p. 1507.
- DI PIETRO, A. 2020. Sharing economy e fiscalità condivisa per utenti e piattaforme. *Rass. trib.*, **4**:889.
- DI TANNO, T. 2019. L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE. *Fisco*, **4**:326.
- DI TANNO, T. 2020. OCSE: unified approach nella tassazione delle attività digitali. *Corriere trib.*, **7**:653.
- DORIGO, S. 2019. Il problematico adattamento della nozione di stabile organizzazione all'economia digitale. *Corriere trib.*, **8**:759.
- FRANSONI, G. 2021. Note sul presupposto dell'imposta sui servizi digitali. *Rass. trib.*, **1**:13 ss.
- FREDIANI, A. 2017. La web tax in cerca di identità tra catena del valore e sottrazione di materia imponibile. *Fisco*, **46**:4458.
- FREGNI, M. 2017. Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma. *Riv. dir. finanziario*, **1**:51-81.
- GALLO, F. 2015. Fisco ed economia digitale. *Dir. prat. trib.*, **4**:599-610.
- GALLO, F. 2016. Prospettive di tassazione dell'economia digitale. *Dir. Merc. Tecn.*, **1**:154-174.
- GIGLIOTTI, A.; SCALA, F. 2019. L'istruttoria di cooperazione e collaborazione rafforzata per la definizione delle SO. *Fisco*, **21**:2047.
- LEO, M. 2018. La tassazione dell'economia digitale sulle due sponde dell'Atlantico: spunti di riflessione dalla circolare Assonime. *Fisco*, n. 37/2018, p. 3507;
- LEO, M. 2020. Legislazione fiscale UE: la proposta di abolizione della regola dell'unanimità. *Corr. trib.*, **43**:871-878.
- LUKOVIC, S. 2015. The Impact of Globalization on the Characteristics of European Countries' Tax System. *Economic Annals*, **60**(206):117-139.
- MOLINARO, G. 2021. Si definisce il quadro della tassazione italiana della ricchezza connessa all'economia digitale. *Fisco*, **6**:562.
- MORETTI, M. 2016. Il divieto di aiuti di Stato." In: A. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, Giappichelli, 117-130.
- PALUMBO, G. 2017. Prospettive di una nuova tassazione dell'economia digitale. *Fisco*, **44**:4257.
- PERRONE, A. 2019. Il percorso (incerto) della web tax italiana tra modelli internazionali ed eurounitari di tassazione della digital economy. *Riv. dir. trib.* (Suppl. Online), 30 agosto.
- PERSIANI, A. 2016. Imposizione diretta, economia digitale e competitività tra Stati. *Dir. Merc. Tecn.*, **1**:175-202.
- PISTONE, P. 2020. *Diritto tributario europeo*. Torino, Giappichelli.
- PURPURA, A. 2020. Contrasto alle condotte abusive nelle economie digitali in chiave italiana ed europea. *Corriere trib.*, **4**:333ss.

- SACCHETTO, C. 2020. Alle origini della scienza del diritto internazionale tributario. Il contributo italiano di Alessandro Garelli: quanto ci unisce e quanto ci separa. *Rass. trib.*, **3**:748 ss.
- SALVINI, L. (a cura di). 2007. *Aiuti di Stato in materia fiscale*. Padova, CEDAM.
- SANTORO, S. 2020. La web tax. Profili di sistema. *Dir. prat. trib.*, **2**:459-475.
- SAPONARO, F. 2017. *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*. Padova, CEDAM.
- SELLA, P. 2021. Imposta sui servizi digitali: un confronto tra Italia, Francia e Spagna. *Fisc. comm. int.*, **1**:43-56.
- SEPIO, G.; D'ORSOGNA, M. 2017. La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo). *Fisco*, **31**:3020.
- SUCCIO, R. 2020. Digital economy, digital enterprise e imposizione tributaria: alcune considerazioni sistematiche. *Dir. prat. trib.*, **91**(6):2363-2406.
- TANZI, V. 1998. The impact of economic globalisation on taxation. *Bulletin for international fiscal documentation*, **8-9**:338-343.
- TINELLI, G. 2004. I principi fondamentali della fiscalità europea. In: A. Celotto (a cura di), *Processo costituente europeo e diritti fondamentali*, Atti del convegno organizzato dal Centro di Eccellenza in diritto europeo, Facoltà di Giurisprudenza, Università degli Studi Roma Tre, 13 febbraio 2004. Torino, Giappichelli.
- TOMASSINI, A.; SANDALO, A.; 2018. L'iniziativa della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale. *Corriere trib.*, **18**:1395-1402.
- TRENTA, C. 2014. The Italian "Google Tax". National taxation and the European e-Economy. *Riv. trim. dir. trib.*, **4**:889-912.
- URICCHIO, A.; SPINAPOLICE, W. 2018. La corsa ad ostacoli della web taxation. *Rass. trib.*, **3**:451-493.

Submetido: 15/07/2021

Aceito: 15/10/2021