

# **DIRITTO MERCATO TECNOLOGIA**

NUMERO SPECIALE 2019

## **LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE TRA SVILUPPI RECENTI E PROSPETTIVE FUTURE**

A CURA DI ALESSIO PERSIANI

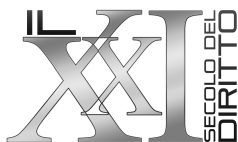
UNIVERSITÀ EUROPEA DI ROMA — ISTITUTO DELLA ENCICLOPEDIA ITALIANA

ROMA — PALAZZO MATTEI DI PAGANICA

29 NOVEMBRE 2018

ATTI DEL CONVEGNO





© Copyright 2019 “NEU-Nuova Editrice Universitaria”  
Via Collatina n. 146 - 00132 Roma  
e-mail: [nuovaeditriceunivers@libero.it](mailto:nuovaeditriceunivers@libero.it)  
web: [www.nuovaeditriceuniversitaria.it](http://www.nuovaeditriceuniversitaria.it)

Finito di stampare nel mese di dicembre 2019  
dalla Infocarcere s.c.r.l. Via Collatina n. 146 - 00132 Roma

Nessuna parte di questa opera può essere riprodotta in qualsiasi forma senza  
l’autorizzazione scritta della “NEU-Nuova Editrice Universitaria”

ISBN: 978-88-32133-24-0

# DIRITTO MERCATO TECNOLOGIA

NUMERO SPECIALE 2019

## LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE TRA SVILUPPI RECENTI E PROSPETTIVE FUTURE

### SOMMARIO

ALBERTO MARIA GAMBINO

*Prefazione* ..... 7

FRANCO GALLO

*Introduzione*..... 11

MARCO FAZZINI

*La tassazione dell'economia digitale.*

*Una prospettiva economico-aziendale* ..... 19

RAFFAELE RUSSO

*La tassazione dell'economia digitale nel contesto internazionale:*

*la prospettiva globale*..... 31

TULIO ROSEMBUJ

*Digital taxation: pillar one and two of the OECD* ..... 45

MARCO GREGGI

*La tassazione dell'economia digitale nel contesto europeo:*

*la proposta di direttiva sulla Digital Services Tax*..... 99

ALESSANDRO DE STEFANO	
<i>La stabile organizzazione nel sistema dell'economia digitale .....</i>	131
ALESSIO PERSIANI	
<i>I tentativi di tassazione dell'economia digitale da parte del legislatore italiano: dalla web tax all'imposta sui servizi digitali .....</i>	197
ANTONELLA MAGLIOCCO	
<i>Le criptovalute: i profili fiscali nell'ordinamento italiano .....</i>	223

**Alessio Persiani**  
Università Europea di Roma

## I tentativi di tassazione dell'economia digitale da parte del legislatore italiano: dalla *web tax* all'imposta sui servizi digitali

**Sommario:** 1. Introduzione – 2. L'emendamento Boccia alla legge di stabilità del 2014 – 3. La proposta di legge Quintarelli-Sottanelli del 2015 – 4. La proposta di legge Mucchetti del 2016 – 5. La c.d. *web tax* transitoria del D.L. n. 50/2017 – 6. La c.d. *digital tax* della l. n. 205/2017 – 7. L'imposta sui servizi digitali della l. n. 145/2018 – 8. Conclusioni

### **1. Introduzione**

Nel corso degli ultimi anni il nostro legislatore ha più volte tentato di assoggettare a tassazione le imprese dell'economia digitale, muovendosi anche sulla scia degli orientamenti elaborati a livello internazionale, sia in sede OCSE sia nel contesto delle istituzioni dell'Unione europea<sup>76</sup>. Come detto, gli sforzi del nostro legislatore sono sinora sempre rimasti allo stadio del tentativo, ora perché le norme proposte non sono state adottate, ora perché le previsioni, pur adottate dal legislatore, non hanno mai trovato effettiva applicazione per la mancata emanazione delle norme di attuazione con fonti di rango secondario.

---

<sup>76</sup> Sul tema si veda A. Uricchio-W. Spinapolice, *La corsa a ostacoli della web taxation*, in *Rass. trib.*, 2018, p. 451.

## 2. L'emendamento Boccia alla legge di stabilità del 2014

Una prima iniziativa risale alla legge di stabilità 2014 ed al c.d. emendamento Boccia<sup>77</sup>, che, nell'ottica di assoggettare a tassazione i proventi del commercio elettronico diretto e indiretto, aveva forzato i tradizionali modelli di collegamento con il territorio statale, imponendo l'apertura di una partita IVA italiana a tutti i fornitori non residenti dei servizi di pubblicità<sup>78</sup>.

Tale previsione – approvata sul finire del 2013 – è stata abrogata dopo pochi mesi dalla nuova compagine governativa insediatasi *medio tempore*<sup>79</sup>, in virtù dei seri dubbi di compatibilità con la normativa europea dell'IVA che essa sollevava<sup>80</sup>.

---

<sup>77</sup> Dal nome dell'On.le Francesco Boccia, proponente delle misure in questione.

<sup>78</sup> Si veda, al riguardo, l'art. 1, comma 33, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 che inseriva nel corpo della disciplina IVA recata dal d.P.R. n. 633 del 1972 l'art. 17-bis secondo cui «i soggetti passivi che intendano acquistare servizi di pubblicità e link sponsorizzati on line, anche attraverso centri media e operatori terzi, sono obbligati ad acquistarli da soggetti titolari di una partita IVA rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana. Gli spazi pubblicitari on line e i link sponsorizzati che appaiono nelle pagine dei risultati dei motori di ricerca (servizi di search advertising), visualizzabili sul territorio italiano durante la visita di un sito internet o la fruizione di un servizio on line attraverso rete fissa o rete e dispositivi mobili, devono essere acquistati esclusivamente attraverso soggetti, quali editori, concessionarie pubblicitarie, motori di ricerca o altro operatore pubblicitario, titolari di partita IVA rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana. La presente disposizione si applica anche nel caso in cui l'operazione di compravendita sia stata effettuata mediante centri media, operatori terzi e soggetti inserzionisti».

<sup>79</sup> Il riferimento è all'abrogazione disposta dall'art. 2, comma 1, lett. a) del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68; decreto-legge promosso dal nuovo Governo presieduto da Matteo Renzi subentrato al Governo presieduto da Enrico Letta che aveva approvato le misure in discorso.

<sup>80</sup> Accenna a questi dubbi L. Del Federico, *La digital economy ed il sistema tributario: considerazioni introduttive*, cit., pp. 4-5. Per una trattazione approfondita si veda C. Trenta, *The Italian "Google Tax". National Taxation and the European Economy*, in AA.VV., *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. Del Federico-C. Ricci, Amon edizioni, 2015, pp. 185-210.

Ora, se le modalità e i meccanismi prescelti erano certamente opinabili, l'idea di fondo non era da scartare *a priori*, nella misura in cui coglieva l'esigenza di assoggettare ad imposizione alcune delle imprese digitali fondate su un modello di generazione dei ricavi c.d. "multilaterale" mediante un'imposizione sulla pubblicità *online* ed evidenziando, dunque, una prima forma di attenzione specifica per un modello di *business* diverso da quelli tradizionali. A ciò si aggiunga che l'imposizione sulla pubblicità *online* si poneva in una tendenziale linea di coerenza con la legge delega n. 23 del 2014 di riforma del sistema tributario, che, nel delineare la tassazione delle attività transnazionali secondo meccanismi «*distima delle quote di attività imputabili alla competenza fiscale nazionale*», menzionava espressamente l'imposizione delle attività «*connesse alla raccolta pubblicitaria*», operando un riferimento neppure troppo velato agli operatori dell'economia digitale.

### **3. La proposta di legge Quintarelli-Sottanelli del 2015**

A distanza di poco più di un anno il tema della tassazione dell'economia digitale è nuovamente tornato al centro dell'attenzione con la proposta di legge presentata presso la Camera dei Deputati dagli on.li Quintarelli e Sottanelli e recante «*norme in materia di contrasto all'elusione fiscale online*». Essa si proponeva, in particolare, di modificare la nozione di stabile organizzazione prevista dall'art. 162 del TUIR; stabile organizzazione che si sarebbe dovuta considerare in ogni caso sussistente – e a prescindere, quindi, dall'integrazione dei requisiti propri della stabile organizzazione intesa in senso "tradizionale" – qualora si fosse realizzata «*una presenza continuativa di attività online riconducibile all'impresa non residente, per un periodo non inferiore a sei mesi, tale da generare nel medesimo periodo flussi di pagamenti a suo favore [...] in misura complessivamente non inferiore a cinque milioni di Euro*».

Inoltre, e al fine di indurre il soggetto non residente a dichiarare *sua sponte* l'esistenza di una stabile organizzazione italiana, la proposta di legge in questione prevedeva l'applicazione di una ritenuta alla fonte del 25 per cento sui pagamenti a favore dell'impresa estera per beni e servizi acquisiti *online*, incaricando gli intermediari finanziari italiani di effettuare tale adempimento.

Tale ritenuta – e qui traspariva chiaramente l'intenzione di indurre i soggetti esteri a dichiarare l'esistenza della stabile organizzazione – non avrebbe trovato applicazione in tutti i casi in cui essi avessero avuto in Italia una stabile organizzazione ai sensi dell'art. 162 TUIR.

Nell'autunno del 2015 il Governo aveva dapprima manifestato l'intenzione di fare propria la proposta Quintarelli-Sottanelli prevedendo nel progetto di legge di stabilità 2016 allora in corso di predisposizione una “*digital tax*” conformata secondo le linee dianzi illustrate, salvo successivamente tornare sui propri passi. A nostro avviso si trattò di un ripensamento quanto mai opportuno, tenuto conto delle perplessità che tale proposta sollevava.

Anzitutto la novellata nozione di stabile organizzazione avrebbe avuto un ambito di applicazione assai limitato, circoscritto ai soli rapporti con imprese estere residenti in Stati che non avessero stipulato alcuna convenzione per la prevenzione delle doppie imposizioni con l'Italia<sup>81</sup>: come noto, infatti, le norme recate dai trattati internazionali prevalgono su quelle interne con esse contrastanti in forza sia della espressa statuizione dell'art. 117 Cost. sia del principio di specialità.

---

<sup>81</sup> Si tratta di ipotesi residuali, circoscritte ai Paesi considerati dall'Italia come “paradisi fiscali” e con i quali l'Italia non intrattiene rapporti di tipo convenzionale. Nessuna delle imprese di maggiori dimensioni (c.d. “*big players*”) dell'economia digitale (Google, Facebook, Apple, Amazon) rientrerebbe in tali ipotesi, atteso che esse sono tutte fiscalmente residenti in Stati che hanno stipulato con l'Italia una convenzione per la prevenzione delle doppie imposizioni (ad es. Irlanda, Lussemburgo, Paesi Bassi).



Ancora, e sempre sotto il profilo generale, destava perplessità il *modus operandi* sotteso alla modifica della nozione interna di stabile organizzazione: se – come chiariva la relazione di accompagnamento alla proposta Quintarelli-Sottanelli – l’intenzione era quella di contrastare forme di elusione, *sub specie* di stabili organizzazioni occulte delle imprese estere dell’economia digitale, appariva peculiare voler raggiungere tale obiettivo mediante una norma di carattere strutturale – quale sarebbe stata la modifica della definizione di stabile organizzazione – anziché sulla scorta di una disciplina *ad hoc* che risultasse puntualmente conformata in senso antielusivo<sup>82</sup>.

Quanto, poi, ai tratti caratterizzanti la proposta di modifica della nozione di stabile organizzazione, le imprese non residenti operanti nel settore dell’economia digitale avrebbero avuto una stabile organizzazione in Italia al ricorrere di due condizioni: una riferita all’ammontare dei ricavi, l’altra alla durata delle attività *online* svolte dall’impresa. Ebbene, nel trattare dei presupposti della stabile organizzazione basata sulla “presenza digitale significativa”, l’OCSE ha evidenziato bensì la non sufficienza del requisito riferito all’ammontare dei pagamenti effettuati a favore dell’impresa non residente, ma si è anche occupata di individuare gli ulteriori elementi idonei a far presumere un collegamento effettivo e stabile tra l’impresa non residente ed il territorio dello Stato considerato<sup>83</sup>. Tra questi elementi non si rintraccia quello temporale – cui faceva invece riferimento la proposta Quintarelli-Sottanelli – probabilmente in ragione del fatto che l’aspetto temporale è bensì idoneo a provare la continuità dell’attività svolta, ma sembra essere meno indicativo del collegamento con il territorio statale: tenuto conto, peraltro, che si tratta di attività online, il suo svolgimento ben potrebbe situarsi al di fuori del territorio dello Stato di riferimento, producendosi in quest’ultimo solo i relativi effetti.

---

<sup>82</sup> Come è il caso della «*Diverted Profits Tax*» adottata dal Regno Unito.

<sup>83</sup> Si veda il documento OCSE *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Parigi, 2015, pp. 107 ss.

È nella prospettiva di assicurare il collegamento con il territorio statale che si inquadrano, invece, gli indici c.d. “digitali” suggeriti dall’OCSE – quali l’operatività mediante un nome di dominio locale o mediante una piattaforma digitale modellata secondo le esigenze degli utilizzatori locali o, ancora, esponendo i prezzi dei beni o servizi in valuta locale ed offrendo agli utilizzatori la possibilità di acquistare in tale valuta – ovvero gli indici riferiti alla residenza di un numero significativo di utenti della piattaforma digitale o delle controparti dei contratti online o degli utenti che forniscono i propri dati alla piattaforma digitale. Del resto alla localizzazione degli utenti che forniscono i propri dati si lega anche la territorialità della proposta di direttiva europea sulla stabile organizzazione digitale.

Quanto, poi, al sistema di ritenute alla fonte che con la proposta Quinrelli-Sottanelli si intendeva introdurre<sup>84</sup>, si trattava di previsioni che pure sollevavano dubbi in relazione alla loro conformità tanto alle previsioni convenzionali, quanto ai principi dell’ordinamento europeo. La ritenuta da operarsi sui *«redditi derivanti da transazioni online relativi a pagamenti effettuati da soggetti residenti, all’atto dell’acquisto di prodotti o servizi digitali presso un e-commerce provider estero»* faceva sorgere l’interrogativo sulla categoria di appartenenza di tali redditi in base all’art. 6 TUIR. Se si propendeva per un loro inquadramento tra i redditi

---

<sup>84</sup> Il sistema era piuttosto articolato. Una prima ritenuta, a titolo d’imposta e con aliquota del 30 per cento, avrebbe colpito i *«redditi derivanti da transazioni online relativi a pagamenti effettuati da soggetti residenti, all’atto dell’acquisto di prodotti o servizi digitali presso un e-commerce provider estero»*, nonché i *«compensi pagati da operatori nazionali a fronte dell’acquisto di licenze software successivamente distribuite sul mercato italiano»*, la cui territorialità sarebbe stata radicata in Italia sulla scorta di apposite modifiche dell’art. 23 TUIR. Una seconda ritenuta, anch’essa a titolo d’imposta e con aliquota del 25 per cento, avrebbe colpito i *«pagamenti verso soggetti non residenti [...] per l’acquisto di beni e servizi acquisiti online»*, con il chiaro intento di indurre l’impresa non residente a dichiarare sua sponte l’esistenza di una stabile organizzazione italiana (come dimostra la circostanza che la ritenuta non avrebbe trovato applicazione qualora l’impresa non residente avesse dichiarato di avere una stabile organizzazione in Italia). L’applicazione delle ritenute in questione sarebbe stata affidata agli intermediari finanziari che intervenivano nell’effettuazione dei pagamenti.

d'impresa – per il fatto che si originavano dall'esercizio di un'attività commerciale da parte dell'impresa estera – le convenzioni internazionali ne avrebbero consentito la tassazione in Italia solo in presenza di una stabile organizzazione italiana dell'impresa estera. Con la conseguenza che anche in tal caso l'ambito applicativo del criterio speciale di territorialità sarebbe stato ristretto alle ipotesi di Stati non convenzionati con l'Italia. Del pari, ove se ne fosse ipotizzato un inquadramento come redditi diversi, le convenzioni internazionali non avrebbero consentito all'Italia di sottoporre il reddito ad imposizione, atteso che la potestà impositiva è attribuita in modo esclusivo allo Stato di residenza dell'impresa.

A tali considerazioni riferite alle questioni internazionali<sup>85</sup> si aggiungeva il punto, tutt'altro che secondario ed evidenziato dalla stessa OCSE, del rispetto dei principi europei e, specificamente, del principio di non discriminazione, atteso che la giurisprudenza della Corte di giustizia ha più volte censurato regimi diversificati in punto di determinazione della base imponibile per i soggetti residenti e non residenti<sup>86</sup>.

#### **4. La proposta di legge Mucchetti del 2016**

Sul finire del 2016 è stato poi il turno della proposta di legge Mucchetti<sup>87</sup> – che, muovendosi per certi versi nel solco della *Diverted Profits Tax* inglese – intendeva introdurre nel corpo del TUIR un nuovo art. 162-bis secondo cui “*indipendentemente dalla presenza di mezzi materiali fissi, si considera esistente una stabile organizzazione occulta qua-*

---

<sup>85</sup> Da arricchire, come fa l'OCSE, con una dubbia valutazione di conformità della ritenuta in parola con la disciplina del c.d. “trattamento nazionale” prevista dall'art. III del GATT.

<sup>86</sup> Quanto alla giurisprudenza della Corte di giustizia UE in materia si vedano le sentenze C-234/01, *Gerritse*; C-345/04, *Centro Equestre* e, più di recente, C-450/09, *Schröder* e C-559/13, *Grünewald*.

<sup>87</sup> Si tratta del disegno di legge n. 2526 presentato al Senato il 14 settembre 2016 e recante “*misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale*”.

lora vengano svolte nel territorio dello Stato, in via continuativa, attività digitali pienamente dematerializzate da parte di soggetti non residenti” e, inoltre, che “l’esistenza di una stabile organizzazione si configura qualora il soggetto non residente: a) manifesti la sua presenza sul circuito digitale ponendo in essere un numero di transazioni superiore, in un singolo semestre a cinquecento unità; b) percepisca nel medesimo periodo un ammontare complessivo non inferiore a un milione di Euro”.

Nonostante le buone intenzioni anche la proposta in questione destava talune perplessità. Anzitutto il nuovo art. 162-bis introduceva, di fatto, una nuova forma di stabile organizzazione, ritenuta esistente “*independentemente dalla presenza di mezzi materiali fissi*” – e, dunque, a prescindere dall’integrazione dei requisiti posti dalla nozione generale di cui all’art. 162, comma 1, TUIR<sup>88</sup> – al superamento di parametri quantitativi e qualora il soggetto non residente svolgesse continuativamente in Italia “*attività digitali pienamente dematerializzate*”, la cui individuazione era rimessa – addirittura – all’Agenzia delle entrate. Ciò che, evidentemente, rischiava di riproporre difficoltà di coordinamento di tale nuova forma di stabile organizzazione con i trattati internazionali, secondo una linea di ragionamento non dissimile da quella sopra illustrata per la proposta Quintarelli-Sottanelli. Nello specifico, poi, suscitava perplessità di ordine costituzionale la rimessione al Direttore dell’Agenzia delle entrate dell’individuazione delle “*attività digitali pienamente dematerializzate*”: anche ammettendo – come precisava la relazione di accompagnamento – che si trattava di attività “*assai diversificate e inevitabilmente variabili nel tempo*”, non poteva trascurarsi come in tal modo si sarebbe nei fatti delegata al potere amministrativo l’individuazione delle attività caratterizzanti il versante territoriale del

---

<sup>88</sup> Si noti, in proposito, la diversità di tale disposizione rispetto a quella applicabile nel settore dei giochi (citato art. 1, comma 927, della legge n. 208 del 2015), laddove quest’ultima stabilisce degli indici presuntivi di “*presenza in Italia di una stabile organizzazione, ai sensi dell’articolo 162*” TUIR e non prevede, dunque, forme di stabile organizzazione che si discostino dalla relativa nozione generale accettata a livello internazionale.

presupposto d'imposta, ciò che lasciava dubitare della sua coerenza con il principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost.

D'altro canto, i parametri quantitativi del numero delle transazioni e dei flussi finanziari da esse rivenienti mostravano bensì una loro utilità, ma – come evidenziato dall'OCSE – era lecito dubitare che essi fossero di per sé in grado di fornire adeguata evidenza del collegamento territoriale richiesto ai fini della qualificazione della struttura come stabile organizzazione<sup>89</sup>. Ancora, i parametri quantitativi venivano riferiti ad una generica “*presenza sul circuito digitale*” – al di fuori di una puntuale definizione di quest'ultimo e di una sua riferibilità allo Stato italiano – con la conseguenza che l'individuazione dei fattori di connessione tra attività e territorio statale sarebbe rimasta affidata, di nuovo, alle determinazioni dell'Agenzia delle entrate nella definizione delle “*attività digitali pienamente dematerializzate*” svolte in Italia.

## **5. La c.d. web tax transitoria del D.L. n. 50/2017**

Una menzione solo fugace merita la c.d. *web tax* transitoria di cui all'art. 1 *bis*, D.L. n. 50/2017, non già perché si tratta di misura non interessante, ma perché diretta ad una platea di soggetti ben più ampia delle imprese dell'economia digitale. In estrema sintesi, si tratta di una procedura volta a verificare l'esistenza e, in ipotesi, a regolarizzare, stabili organizzazioni presenti nel territorio dello Stato<sup>90</sup>. La procedura si articola

---

<sup>89</sup> Tenuto conto che, come diremo subito nel testo, i parametri quantitativi vengono collegati alla “*presenza sul circuito digitale*”, non definito né specificamente riferito allo Stato italiano. Quanto al numero delle transazioni, è ben vero che l'OCSE inserisce tra gli *user-based factors* di collegamento tra attività e territorio quello dell'*online contract conclusion*, ma precisa che deve trattarsi di contratti conclusi con “*customers or users that are habitually resident in the country*”; precisazione, questa, assente nel testo dell'art. 162-*bis* TUIR di cui al disegno di legge in discorso.

<sup>90</sup> Per un'analisi approfondita della disciplina si veda M. Cerrato, *La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. web tax transitoria)*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 751-778.

in due fasi, la prima di presentazione di apposita istanza all’Agenzia delle entrate per la verifica in contraddittorio della ricorrenza degli elementi costitutivi della stabile organizzazione e la seconda, cui si accede solo in caso di esito positivo della prima fase, di determinazione dei redditi attribuibili alla stabile organizzazione e sottoscrizione di un accertamento con adesione. In caso di definizione al contribuente spettano benefici sotto il profilo della misura delle sanzioni amministrative applicabili e la non punibilità del reato di omessa dichiarazione.

Come accennato, si tratta di una procedura che coinvolge una platea più ampia delle imprese dell’economia digitale, indirizzandosi ai soggetti non residenti che appartengono a gruppi multinazionali con ricavi consolidati superiori ad un miliardo di Euro all’anno e che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi in Italia per un ammontare superiore a 50 milioni di Euro all’anno tramite società controllate o stabili organizzazioni di altre imprese del gruppo.

L’unica considerazione che può farsi su questa disciplina è che essa presuppone la ricorrenza degli indici tipici della stabile organizzazione, ciò che raramente si verifica nel caso delle imprese dell’economia digitale. Uno spazio applicativo potrebbe immaginarsi in connessione con la nuova lett. f-bis) dell’art. 162, comma 2, TUIR – che ritiene esistente una stabile organizzazione nel caso di *“una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non far risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso”* – ma si tratta di previsione di cui non è agevole cogliere la portata applicativa e che, anche nello scenario successivo alla ratifica dello Strumento Multilaterale del BEPS, troverebbe applicazione nei confronti delle sole imprese residenti in Stati cc.dd. non convenzionati, non essendovi alcuna corrispondenza con le modifiche alla nozione di stabile organizzazione derivanti dai lavori del BEPS.

## 6. La c.d. *digital tax* della l. n. 205/2017

Più di recente il legislatore italiano ha tentato di assoggettare ad imposizione le imprese dell'economia digitale mediante la c.d. *digital tax* di cui all'art. 1, commi 1011-1019, l. n. 205/2017 (legge di bilancio 2018)<sup>91</sup>.

Il comma 1011, infatti, aveva istituito “*l'imposta sulle transazioni digitali, relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, rese nei confronti di soggetti residenti nel territorio dello Stato indicati all'art. 23, d.P.R. n. 600/1973 nonché delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti situate nel medesimo territorio*”.

Si tratta di un tributo che non ha mai trovato applicazione: l'art. 1, comma 1017, infatti, ne stabiliva la decorrenza a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo all'adozione del decreto attuativo, chiamato, tra l'altro, ad identificare con precisione le prestazioni di servizi assoggettate al tributo. Tale decreto non è stato adottato e, come diremo nel prosieguo, il legislatore ha poi provveduto ad abrogare le norme della l. n. 205/2017 con la l. n. 145/2018 (legge di bilancio 2019).

Volendo inquadrare brevemente la *digital tax*, possiamo rilevare che si trattava di un'imposta che assumeva quali soggetti passivi tutti coloro, residenti e non residenti, che prestavano servizi tramite mezzi elettronici a favore di soggetti residenti che si qualificavano come sostituti d'imposta – salvo alcune limitate eccezioni<sup>92</sup> – nonché a favore di stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Le norme della l. n. 205/2017 si limitavano ad identificare i servizi prestati tramite mezzi elettronici – quali servizi costituenti il presupposto

---

<sup>91</sup> Su cui si vedano anche E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito*, in *Il fisco*, 2018, 1507; F. Pedrotti, *Prime osservazioni in merito all'abrogata imposta sulle transazioni digitali e all'imposta sui servizi introdotta dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 93-118.

<sup>92</sup> Il riferimento è ai soggetti che applicano il regime forfettario in base all'art. 1, commi 54 e ss., l. 190/2014 e ai destinatari dei regimi per l'imprenditoria giovanile e per i lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, D.L. 98/2011.

oggettivo del tributo – come “*quelli forniti attraverso internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell’informazione*”, salvo rimetterne la più puntuale identificazione al decreto attuativo di cui si è detto. In ogni caso, come diremo nel prosieguo, la definizione dei servizi da assoggettare al tributo ricalcava quella adottata in ambito IVA dall’art. 7 del Regolamento UE n. 282/2011.

Quanto all’ambito soggettivo di applicazione, il tributo assumeva a presupposto le sole prestazioni di servizi rese tra operatori economici (*business to business*), circoscrivendo l’ambito dei prestatori assoggettati ad imposta a coloro che – residenti e non residenti – effettuassero nell’anno solare un numero complessivo di prestazioni di servizi digitali superiore a tremila unità, a prescindere dall’ammontare del fatturato realizzato. In questo senso, non rilevava il luogo in cui le prestazioni di servizi fossero rese, ma solo la loro destinazione a committenti residenti in Italia che si qualificassero come operatori economici ovvero a stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti.

Ciò premesso e pur consapevoli che si tratta di disciplina ormai superata, può comunque svolgersi qualche breve riflessione.

Si era al cospetto di un’imposta indiretta sulle operazioni digitali, tale, dunque, da non interferire con i trattati internazionali contro le doppie imposizioni. Si poneva anzitutto un tema di possibile contrasto con il divieto posto dall’art. 401 della direttiva n. 2006/112/CE di istituzione di un’imposta assimilabile all’IVA, la cui disciplina è richiamata per l’accertamento, le sanzioni, la riscossione ed il contenzioso.

Ricordiamo, in proposito, che in base alla giurisprudenza della CGUE le caratteristiche fondamentali dell’IVA devono individuarsi:

- (i) nella sua applicazione generalizzata alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi;
- (ii) nel carattere proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti;



- (iii) nella riscossione in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza;
- (iv) nella detrazione dall’IVA dovuta dal soggetto passivo degli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione, in modo che 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<sup>93</sup>.

Nel caso di specie la *digital tax*:

- (i) avrebbe colpito le sole prestazioni di servizi digitali, e, dunque, non avrebbe integrato il requisito della generalità;
- (ii) sarebbe stata limitata alle sole prestazioni *business to business*, di talché non sarebbe stata riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione;
- (iii) non sarebbe stata basata sul meccanismo della detrazione di imposta da imposta.

Con la conseguente assenza di contrasto tra la *digital tax* ed il divieto di duplicazione dell’IVA statuito dalla Direttiva n. 2006/112/CE.

Quanto alla coerenza della *digital tax* con i principi costituzionali del nostro sistema tributario, vale prendere le mosse dal principio di riserva di legge di cui all’art. 23 Cost..

A questo proposito va rilevato che il decreto ministeriale di attuazione avrebbe dovuto occuparsi, in primo luogo, di identificare puntualmente quei “*servizi prestati tramite mezzi elettronici*” costituenti il presupposto oggettivo del tributo. La norma di legge richiamava una nozione di servizi prestati tramite mezzi elettronici identica a quella applicabile ai fini della territorialità dell’IVA e, quindi offriva, sia pur indirettamente, al legislatore del decreto attuativo quegli elementi in grado di indirizzarne le scelte in merito all’identificazione dei servizi imponibili.

---

<sup>93</sup> Si vedano, da ultimo, le sentenze della Corte di giustizia del 12 ottobre 2017, relativa alla causa C-549/16, *Palais Kaiserkrone*, par. 19 e dell’11 ottobre 2007, relativa alle cause C-283/06 e C-312/06, *KÖGÁZ e altri*, par. 37.

In questo senso, e ferma restando qualche perplessità in merito all'opportunità di affidare ad una fonte secondaria la definizione del presupposto di un tributo di tale rilievo, occorre rilevare che la puntualità della nozione IVA di servizi prestati tramite mezzi elettronici implicitamente richiamata sembrava poter soddisfare il requisito posto dalla giurisprudenza costituzionale sui "*criteri direttivi di base*" e sulle "*linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa*" che devono necessariamente rintracciarsi nelle norme di rango primario al fine di poter ritenere il tributo in linea con il precetto costituzionale. In altri termini, sembrava ragionevole ritenere che, ai fini della valutazione di conformità all'art. 23 Cost., l'estrema puntualità del legislatore europeo in tema di definizione dei "*servizi prestati tramite mezzi elettronici*" ai fini dell'IVA potesse venire in soccorso del legislatore italiano e, in particolare, della decisione di demandare l'individuazione dei servizi assoggettati al tributo ad una fonte di rango secondario.

Considerazioni più articolate si imponevano in merito alla coerenza della *digital tax* con il principio di capacità contributiva. Ci si trovava, infatti, dinanzi ad un tributo che colpiva un determinato settore economico – quello formato dai soggetti che prestano servizi tramite mezzi elettronici – e che nel nostro ordinamento è ammesso solo entro limiti ben precisi.

La giurisprudenza costituzionale ha puntualizzato, infatti, che un'imposizione settoriale di tal genere è legittima solo se ragionevole e non arbitraria. In particolare, già nella ben nota pronuncia n. 42 del 1980 sulla costituzionalità dell'ILOR la Corte Costituzionale aveva precisato che un'imposizione avente carattere discriminatorio – in quel caso tra redditi di diversa natura – è legittima se e nella misura in cui sia dimostrata "*una peculiare e differenziata capacità contributiva*" tra le diverse fattispecie.

Nei decenni successivi la giurisprudenza costituzionale ha ulteriormente precisato le condizioni di ammissibilità di forme di imposizione aventi carattere discriminatorio: dapprima, nella sentenza sulla diversi-

ficazione delle aliquote IRAP<sup>94</sup>, i giudici costituzionali hanno fatto riferimento ai “*non irragionevoli motivi di politica economica e distributiva*”, successivamente hanno chiarito che nel caso di imposizioni discriminatorie la valutazione di legittimità passa per una verifica “*sull’uso ragionevole, o meno, che il legislatore abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell’imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell’entità dell’imposizione*”<sup>95</sup>.

Di qui la necessità che forme differenziate di imposizione si ancorino “*ad una adeguata giustificazione obiettiva, la quale deve essere coerentemente, proporzionalmente e ragionevolmente tradotta nella struttura dell’imposta*”<sup>96</sup>.

Ebbene, la *digital tax* italiana sollevava talune perplessità proprio con riferimento alla conformità tra *ratio* del tributo e sua struttura.

Va rilevato, invero, che l’identificazione della *ratio* del tributo non appariva compito agevole. Il comunicato congiunto dei Ministri dell’economia francese, tedesco, spagnolo ed italiano di settembre 2017 lasciava pensare all’adozione da parte dei singoli Stati – e quale strumento di pressione verso gli altri Stati membri dell’UE – di una c.d. ‘*equalization levy*’ e cioè di un tributo destinato ad incidere solo sugli utili delle grandi multinazionali della *new economy* in funzione di compensazione del modesto ammontare di imposte versate (quantomeno in confronto all’ammontare dei redditi realizzati) da queste imprese a titolo di imposte sui redditi. In questo senso, era lecito attendersi che l’imposta – sebbene parametrata al fatturato, in ragione delle note difficoltà a tassare i redditi delle imprese del digitale – fosse conformata in modo da riprodurre sul piano economico l’imposta sui redditi ipoteticamente dovuta da queste grandi multinazionali.

---

<sup>94</sup> Il riferimento è alla sentenza n. 21 del 2005.

<sup>95</sup> Si vedano le sentenze n. 111 del 1997, n. 116 del 2013, n. 223 del 2012 e n. 10 del 2015.

<sup>96</sup> Si vedano le sentenze n. 10 del 2015, n. 142 del 2014 e n. 21 del 2005.

Diversamente da tali premesse, la *digital tax* italiana sembrava andare nel senso di una mera ritenuta alla fonte sulle transazioni digitali, in una direzione diversa, cioè, dall'imposta di compensazione (*equalization levy*), evidenziando dunque un'eterogeneità dei fini<sup>97</sup>. Peraltro, vale notare come la *digital tax* presentasse un'importante differenza rispetto alla ritenuta sulle transazioni digitali che pure si era ipotizzata a livello europeo nella comunicazione della Commissione europea n. 2017/547, vale a dire la sua cumulabilità – almeno per alcuni soggetti – con l'imposizione sui redditi. In tale comunicazione la Commissione ipotizzava bensì una ritenuta sulle transazioni digitali ma di carattere “*finale*” (in inglese si parlava di “*standalone [...] final withholding tax*”, in francese di “*retenue à la source libératoire autonome*”).

Pur intesa in tal senso, la *digital tax* sollevava a nostro avviso perplessità sotto molteplici profili.

In primo luogo e quanto all'individuazione dei soggetti passivi il relativo ambito appariva al contempo troppo ampio e troppo ristretto.

Troppo ristretto perché, quanto al rapporto tra soggetti passivi e presupposto d'imposta, non v'era ragione per limitare l'applicazione del tributo alle sole prestazioni *business to business*, escludendo *in toto* quelle *business to consumer*. L'unica ragione che sosteneva tale esclusione poteva rintracciarsi nel meccanismo applicativo del tributo, vale a dire quello della sostituzione d'imposta, che tuttavia atteneva al piano procedimentale e nulla mutava sotto il profilo della corretta individuazione dei soggetti passivi alla luce del presupposto d'imposta.

Per altro verso, il novero dei soggetti passivi appariva troppo ampio, includendo non solo le cc.dd. imprese *over the top*, ma anche quelle di piccole e medie dimensioni. Ma se per le imprese *over the top* era predicabile una crescita del fatturato ad un tasso nettamente superiore rispetto alle imprese tradizionali – sicché si sarebbe potuta sostenere con un qualche fondamento una capacità contributiva differenziata di tali imprese

---

<sup>97</sup> Si veda in proposito la circolare Assonime n. 19 del 1° agosto 2018.

rispetto a quelle tradizionali – lo stesso non sembrava potesse valere per l'intero settore dell'economia digitale, includendovi – come faceva il legislatore italiano – anche le imprese di piccole e medie dimensioni, sulla scorta, peraltro, di un criterio legato unicamente al numero delle prestazioni rese senza alcun limite minimo di carattere quantitativo.

Quanto poi alle prestazioni di servizi assoggettate ad imposizione, ci si trovava dinanzi ad una curiosa coincidenza con la definizione di servizio digitale adottata dalla proposta di direttiva sulla stabile organizzazione digitale<sup>98</sup>. Questo profilo – che a prima vista poteva apparire un pregio di coerenza dell'impostazione del legislatore italiano con gli indirizzi europei – poneva una serie di interrogativi. È ben vero che si trattava in tutti i casi di servizi nei quali la componente tecnologica era largamente prevalente rispetto alla componente umana, ma nei quali diverso era il contributo dei cc.dd. *driver* digitali di creazione del valore, su tutti la fornitura dei dati da parte degli utenti (c.d. *user contribution*) e il peso dei beni immateriali (cc.dd. *intangibles*, comprensivi sia dei beni tecnologici – si pensi agli algoritmi – sia della conoscenza o *know how*). Proprio in questa prospettiva il documento di approfondimento della Commissione europea sulla proposta di direttiva in tema di stabile organizzazione digitale precisava che un'ampia definizione dei servizi digitali dovesse associarsi ad adeguati meccanismi di allocazione dei profitti rispetto al diverso peso che i *driver* digitali di creazione del valore possono assumere in relazione ai diversi servizi<sup>99</sup>.

Ebbene, la *digital tax* italiana colpiva in modo indifferenziato servizi aventi diversa natura e nei quali, quindi, diverso era il peso dei diversi

---

<sup>98</sup> Si veda il documento della Commissione europea COM 2018/147 del 21 marzo 2018. Per un commento di carattere generale si veda G. Frasoni, *La web tax: miti, retorica e realtà*, in *Riv. dir. trib., Supplemento online*, 5 aprile 2018

<sup>99</sup> Si veda il documento della Commissione europea SWD 2018 81, p. 44 ove si precisa: “to the extent that the comprehensive solution can accommodate in its profit allocation rules the different degrees of contribution of digital factors to the process of value creation, the scope for comprehensive solution can be defined broadly to include all digital services”.

*driver* digitali di creazione del valore, su tutti della fornitura dei dati da parte degli utenti che costituisce il *driver* digitale che più degli altri tende a sfuggire all'imposizione. In questo senso, si evidenziava chiaramente la distanza tra l'impostazione sottesa alla *digital tax* e quella sottesa alla *digital services tax* europea, che la Commissione ha conformato in modo da gravare solo quelle prestazioni di servizi in cui maggiore è il peso della *user contribution* alla creazione di valore.

Sotto un profilo più generale, poi, qualche dubbio sollevava anche il meccanismo applicativo del tributo – quello della sostituzione tributaria – e la circostanza che fosse applicato al momento del pagamento di ciascuna singola operazione da parte del committente. Si trattava, infatti, di un meccanismo che sembrava rendere più agevole il fenomeno della traslazione economica del tributo, il cui peso – almeno nel caso dei servizi prestati dalle grandi società multinazionali – sarebbe verosimilmente finito per gravare non già sui prestatori, quanto sugli stessi committenti dei servizi.

Infine, l'inclusione nel novero dei soggetti passivi anche delle imprese di piccole e medie dimensioni faceva trasparire anche un'insufficiente valutazione legata ai costi di *compliance*; valutazione, questa, invece ben presente nelle proposte di direttiva europee e costituente una delle ragioni principali per la limitazione delle iniziative della Commissione alle sole imprese che superano certi limiti di fatturato.

## **7. L'imposta sui servizi digitali della l. n. 145/2018**

L'ultimo intervento in ordine di tempo è quello recato dall'art. 1, commi 35-50, l. n. 145/2018 (legge di bilancio 2019) che ha istituito l'imposta sui servizi digitali procedendo contestualmente all'abrogazione della *digital tax* di cui alla l. n. 205/2017. Si è trattato di un intervento per certi versi atteso, intento da un lato a superare la

*digital tax* di cui si è detto e che non ha mai trovato effettiva applicazione in ragione della mancata adozione delle norme di attuazione, e, dall'altro lato, a tenere conto della proposta di direttiva *medio tempore* presentata dalla Commissione europea sull'istituzione a livello europeo della *digital services tax*<sup>100</sup>.

Occorre rilevare che anche l'imposta sui servizi digitali non è attualmente operativa: essa dovrebbe trovare applicazione a partire dal sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione in G.U. del decreto recante le norme di attuazione delle disposizioni di legge; decreto che avrebbe dovuto essere adottato entro il 30 aprile 2019 e che, a tutt'oggi, non ha ancora visto la luce.

In ogni caso e volendo comunque procedere all'analisi dei principali profili dell'imposta sui servizi digitali di cui alla legge di bilancio 2019, essa individua quali soggetti passivi le imprese, residenti e non residenti, che presentano determinate caratteristiche dimensionali, vale a dire delle imprese che realizzino congiuntamente in un periodo d'imposta: (i) un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a 750 milioni di Euro; (ii) un ammontare di ricavi derivanti da specifici servizi digitali – di cui diremo subito – realizzati in Italia non inferiore a 5,5 milioni di Euro. Quanto al profilo oggettivo, l'imposta in discorso mira ad assoggettare a tassazione i ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali e, in particolare, di quei servizi digitali in cui gli utenti contribuiscono in modo significativo al processo di creazione del valore. Si tratta, nello specifico, della: (i) veicolazione su un'interfaccia digitale di una pubblicità mirata agli utenti della stessa interfaccia; (ii)

---

<sup>100</sup> Si veda il documento della Commissione europea COM 2018/148 del 21 marzo 2018. Per un commento si vedano F. Van Horzen-A. Van Esdonk, *Proposed 3% Digital Services Tax*, in *International Transfer Pricing Journal*, 2018, PP. 267-272; J. F. Pinto Nogueira, *The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*, *International Tax Studies, Journals IBFD*, 2019, disponibile su [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org); M. Nieminen, *The Scope of the Commission's Digital Tax Proposals*, in *Bulletin for International Taxation*, 2018, PP. 664-675.

messa a disposizione degli utenti di un'interfaccia digitale multilaterale che consente il contatto e l'interazione tra gli stessi utenti, anche al fine di facilitare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti; (iii) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

In relazione al presupposto territoriale l'impostazione sottesa al tributo italiano ricalca quella propria della proposta di direttiva della Commissione europea e, in coerenza con il ruolo significativo dell'utente nella creazione di valore dei servizi i cui ricavi sono assoggettati a tassazione, localizza in Italia gli utenti dei servizi in funzione della presenza nel territorio italiano dell'apparecchio (“*device*”) da questi utilizzati.

Sia pur in assenza delle norme di attuazione dell'imposta sui servizi digitali, è comunque possibile svolgere talune osservazioni.

Quanto al profilo soggettivo, l'imposta si applica ai soggetti che, a livello individuale ovvero di gruppo, integrino entrambe le citate soglie quantitative di ricavi (art. 1, comma 36, l. n. 145/2018). Sebbene si preveda che i ricavi derivanti dalle prestazioni di servizi digitali infragruppo non siano tassabili (art. 1, comma 38, l. n. 145/2018), non v'è dubbio che la conformazione dell'ambito soggettivo del tributo tenda a trattare in modo diverso i soggetti inseriti in un gruppo di società rispetto a quelli non legati da rapporti con altre società. I primi, infatti, hanno maggiori probabilità di integrare le soglie di ricavi normativamente previste e, dunque, di essere colpiti dall'imposta, sia pur in relazione ai soli ricavi riferiti alle prestazioni rese al di fuori del gruppo.

Si potrebbe sostenere, sulla base di un certo indirizzo giurisprudenziale della Corte di giustizia<sup>101</sup>, che il diverso trattamento tra imprese singole e gruppi di imprese si ponga in contrasto con le libertà fondamentali,

---

<sup>101</sup> Si veda, al riguardo, la sentenza della Corte di giustizia UE del 5 febbraio 2014, C-385/12, *Hervis Sport*. Si vedano anche le riflessioni di R. Mason-L. Parada, *Digital Battlefield in the Tax Wars*, in *Tax Notes International*, 17 dicembre 2018, pP. 1183-1197.



nell'assunto che tale diverso trattamento vada a svantaggio di soggetti (tutti o, quantomeno, in misura prevalente) non residenti. Occorre tuttavia rilevare che tale orientamento è stato affermato con riferimento al caso di una disciplina fiscale nazionale che determinava la base imponibile di un tributo commisurato al fatturato in modo diverso tra imprese singole e gruppi di imprese, stabilendo per i secondi – e a differenza delle prime – la rilevanza del fatturato di tutto il gruppo di imprese sia ai fini dell'applicazione dell'aliquota (progressiva) di imposta, sia ai fini del calcolo dell'imposta dovuta e richiedendosi comunque al giudice nazionale di verificare la prevalenza dell'impatto di tali criteri a svantaggio delle imprese non residenti. Nel caso della normativa italiana, invece, l'appartenenza dell'impresa ad un gruppo assume rilievo ai soli fini della ricomprensione dell'impresa stessa entro il perimetro soggettivo di applicazione del tributo, fermo restando, tuttavia, che tale appartenenza non produce alcun effetto sulla determinazione della base imponibile, la quale, anzi, viene depurata di tutti i ricavi derivanti da prestazioni di servizi infragruppo. In aggiunta resterebbe comunque da dimostrare la prevalenza dell'impatto di tali criteri a svantaggio di soggetti non residenti in Italia, come richiesto dalla Corte di giustizia<sup>102</sup>.

Venendo all'ambito oggettivo di applicazione del tributo, analogamente a quanto esposto in merito all'(ormai abrogata) *digital tax* esso sembra essere ad un tempo troppo ristretto e troppo ampio.

---

<sup>102</sup> Ai fini di una più compiuta valutazione potrebbe risultare di interesse l'esito della causa attualmente pendente presso la Corte di giustizia C-323/18, *Tesco-Global Áruházak Zrt.* Si vedano, in proposito, le conclusioni dell'Avvocato generale Kokott del 4 luglio 2019, la quale sottolinea come la prova dello svantaggio prodotto dall'applicazione di criteri «neutri» (nella specie, si trattava del fatturato) a carico di soggetti non residenti dovrebbe fondarsi non già su elementi quantitativi (quali il numero delle imprese colpite dal tributo) accertabili solo a posteriori, ma da “*elementi univoci da cui emerga che il trattamento sfavorevole delle società straniere costituisca l'obiettivo primario della misura, il quale è stato percepito e appoggiato come tale dallo Stato membro (e non solo dalle singole persone coinvolte)*”. Inoltre, trattandosi di un abuso del principio di leale cooperazione sancito dall'art. 4, par. 3, del Trattato UE, “*non dev'essere neanche ravvisabile un'altra ragione oggettiva per il regime applicato*”.

Parrebbe troppo ristretto laddove non considera i ricavi della generalità delle piattaforme digitali dedite al commercio elettronico di beni e servizi, ignorando che in taluni casi tali piattaforme adottano un modello di *business* che si fonda proprio sull'effetto di rete (*network effect*). È il caso, ad esempio, di Amazon, che vende bensì beni mediante una piattaforma di commercio elettronico, ma che risulta essere uno dei negozi *online* preferiti dai consumatori proprio per via dell'interazione, sia pur indiretta, che esso consente tra i consumatori, con il meccanismo delle recensioni degli utenti rispetto ad un determinato prodotto ed alla possibilità data agli utenti interessati ad un prodotto di porre domande sulla funzionalità di quest'ultimo a coloro che tale prodotto hanno già acquistato. È la digitalizzazione del ben noto meccanismo del c.d. "passaparola", che certamente costituisce uno degli elementi di successo di Amazon.

Il perimetro di applicazione del tributo rischia poi di essere troppo ampio per via del tenore generale dell'art. 1, comma 37, lett. c), l. n. 145/2018, che assoggetta a tassazione i ricavi derivanti dalla "*trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale*". Al riguardo occorrerebbe tenere conto della finalità per i quali la trasmissione di questi dati avviene. Negli Stati Uniti, ad esempio, vi sono applicazioni digitali<sup>103</sup> che consentono di monitorare la necessità da parte delle persone che vivono in una determinata area geografica di farmaci e dispositivi (anche) salvavita, in modo che le aziende produttrici dei farmaci e dispositivi possano adeguatamente rifornire le farmacie ed i presidi ospedalieri dei prodotti. Ove applicazioni di questo genere si diffondessero anche in Italia si imporrebbe un'adeguata considerazione delle finalità di tutela della salute pubblica che la trasmissione di dati è volta a perseguire, con il conseguente e necessario bilanciamento tra il principio di capacità contributiva ed il diritto alla salute costituzionalmente garantito.

---

<sup>103</sup> È il caso della *Drug Shortage App*.

Venendo ad un'analisi più puntuale del presupposto oggettivo del tributo, questo dovrebbe applicarsi sia alle interfacce digitali che adottano il modello di *business* basato sulla pubblicità, quanto a quelle che basano la propria attività sul modello dell'intermediazione. In particolare, nel primo modello di *business* rientrano tanto quelle interfacce che, dopo aver raccolto i dati personali dell'utente mediante l'offerta di un servizio gratuito, prestino ad altre imprese interessate un servizio di pubblicità mirata nei confronti degli utenti basato proprio sull'elaborazione dei dati raccolti<sup>104</sup>, quanto quelle interfacce, che raccolti i dati personali nel modo di cui si è detto, procedano direttamente alla vendita di tali dati ad altre imprese interessate al loro sfruttamento<sup>105</sup>. In sede di attuazione delle previsioni di legge si dovrebbe circoscrivere il presupposto dell'imposta ponendo l'accento sul carattere mirato del servizio di pubblicità i cui ricavi sono soggetti a tassazione. In altri termini, se è vero che il tributo intende colpire i soli servizi connotati da una creazione di valore riconducibile in gran parte all'attività degli utenti, non tutte le forme di pubblicità digitale dovrebbero rientrare nell'ambito applicativo dell'imposta, ma solo quelle aventi carattere mirato e personale. In sostanza, altro è un'inserzione pubblicitaria presente su un sito *internet* e destinata alla generalità degli utenti senza particolari distinzioni, altro è, invece, la pubblicità mirata effettuata da determinate interfacce digitali<sup>106</sup> che, sfruttando i dati forniti dagli utenti mediante la navigazione sul *web*, promuovono proprio quei beni o servizi verso i quali quello specifico consumatore è con maggiore probabilità interessato.

Complessità maggiori presenta la definizione del perimetro di applicazione del tributo nei confronti delle interfacce operanti secondo il mo-

---

<sup>104</sup> Si veda l'art. 1, comma 37, lett. a), l. n. 145 del 2018, che fa riferimento alla "veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia".

<sup>105</sup> Si veda l'art. 1, comma 37, lett. c), l. n. 145 del 2018, che fa riferimento alla "trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale".

<sup>106</sup> Penso, ad esempio, a Facebook o Google.

dello dell'intermediazione<sup>107</sup>. In questo caso, infatti, gli elementi essenziali presi a riferimento dal legislatore sono quelli dell'entrata in contatto e dell'interazione tra gli utenti, mentre, in base al tenore letterale della disposizione, l'ulteriore elemento della facilitazione della fornitura di beni o servizi non sembra costituire un requisito indefettibile per assoggettare a tassazione i ricavi delle interfacce digitali. Nella proposta di direttiva europea si chiarisce ulteriormente che non rientrano nell'ambito di applicazione del tributo i ricavi di quelle interfacce digitali *“il cui fine esclusivo o principale consista nella fornitura agli utenti, da parte dell'entità che mette a disposizione l'interfaccia, di contenuto digitale o di servizi di comunicazione o di servizi di pagamento”*<sup>108</sup>.

Questo pone, a nostro avviso, il delicato tema della ricomprendimento nell'ambito di applicazione del tributo del settore del gioco *online* – settore tutt'altro che trascurabile dal punto di vista economico<sup>109</sup> – ove le interfacce consentono bensì agli utenti di entrare in contatto ed interagire, ma ove non è sempre agevole stabilire se le stesse interfacce si limitino a fornire un contenuto digitale agli utenti. Si pensi, ad esempio, al caso dell'interfaccia digitale statunitense Roblox<sup>110</sup> – che nel 2018 ha avuto un fatturato di oltre 500 milioni di dollari e che è di proprietà di una società che ha un valore stimato di oltre 2 miliardi di dollari – che mette a disposizione gratuitamente un videogioco in cui sono gli stessi utenti che creano e modificano il videogioco a loro piacimento, metten-

---

<sup>107</sup> Si veda l'art. 1, comma 37, lett. b), legge n. 145 del 2018 relativa alla *“messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi”*.

<sup>108</sup> Art. 3, par. 4, lett. a), proposta di direttiva COM 2018/148.

<sup>109</sup> La società più importante del settore – l'americana Activision Blizzard – nel 2018 ha realizzato un fatturato di 7,5 miliardi di dollari. La seconda società più importante del settore – l'Electronic Arts, anch'essa americana – nel 2018 ha realizzato un fatturato di 5,15 miliardi di dollari. Si tratta di un settore in cui operano anche alcune società europee: ed esempio la finlandese Supercell, che nel 2018 ha realizzato un fatturato di 2,1 miliardi di dollari.

<sup>110</sup> Si tratta di Roblox, facente capo alla società americana Roblox Corporation.

dolo a disposizione di altri 64 milioni di utenti nel mondo che interagiscono su questa piattaforma. In un caso come questo non sembra agevole stabilire se l'interfaccia si limiti a fornire un contenuto digitale – il videogioco – con conseguente estraneità al presupposto del tributo o se, invece, essa renda anche un servizio di intermediazione tra gli utenti, tale da far ricadere nel perimetro di applicazione del tributo i ricavi che la società ottiene dagli acquisti effettuati dai videogiocatori e dagli abbonamenti da essi sottoscritti per evitare la visualizzazione di messaggi pubblicitari durante il gioco.

Quanto poi al requisito territoriale del tributo, ancorato alla localizzazione dell'utente nel territorio dello Stato, si sono correttamente rilevati in dottrina i rischi di manipolazione dell'indirizzo IP dei dispositivi, con il conseguente spostamento della base imponibile da uno Stato all'altro<sup>111</sup>. Tale rischio, peraltro, sembra essere ancor maggiore in uno scenario come quello verso il quale si sta andando, di adozione frammentata di tante *web tax* nazionali, anziché di un'unica *web tax* europea: la manipolazione dell'indirizzo IP potrebbe consentire, infatti, all'utente di localizzarsi in modo artificioso in uno Stato che non abbia adottato la *web tax*, con conseguente pregiudizio per il gettito fiscale di uno Stato che abbia adottato il tributo sui servizi digitali.

## 8. Conclusioni

Si è visto che sin dal 2014 il legislatore italiano ha tentato di assoggettare a tassazione le imprese dell'economia digitale, con misure conformate in modo diverso. Come detto in sede introduttiva tali sforzi si sono al momento arrestati allo stadio del tentativo, atteso che nessuna delle misure sin qui descritte è divenuta pienamente operativa. Non resta che auspicare che la nuova compagine governativa recentemente in-

---

<sup>111</sup> Si veda il documento della Fondazione Bruno Visentini, *La tassazione dell'economia digitale. Position paper*, Roma, 4 aprile 2019.

sediatasi segua il recente esempio francese ed affronti il tema con maggiore decisione, giungendo finalmente all'approvazione ed all'effettiva applicazione di forme di imposizione che consentano di assoggettare a tassazione le imprese dell'economia digitale. Al riguardo lascia ben sperare un passo della recente Nota di aggiornamento del Documento di Economia e Finanza 2019 ove si afferma che *“nell’ambito di un ampio processo di riforma dell’imposizione sugli utili d’impresa concordato a livello internazionale, si attuerà la web tax per le multinazionali del settore che spostano i profitti verso giurisdizioni più favorevoli”*.