



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in

Economia e Commercio

LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE
TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY

Relatore:

Prof. Christian Califano

Rapporto Finale di:

Tommaso Ordonselli

Anno Accademico 2021/2022

INDICE

Introduzione	p. 5
---------------------	-------------

Capitolo I

Tassazione dell'economia digitale, un problema globale

1.1	Economia digitale, sviluppo, definizione e caratteristiche	7
1.1.1	Le criticità dell'economia digitale	8
1.2	Verso una soluzione internazionale	9
1.2.1	Primi tentativi di soluzione nel quadro internazionale	9
1.3	Il progetto BEPS	10
1.3.1	I due Pilastri	12
1.3.1.1	Il Pillar One	13
1.3.1.2	Il Report on the Pillar One Blueprint	14

Capitolo II

L'economia digitale nell'Unione Europea

2.1	Le proposte dell'UE sulla digital economy	18
2.1.1	La proposta "provvisoria" dell'UE	18
2.1.2	La proposta "a lungo termine" dell'UE	19
2.1.3	L'accantonamento della proposta di Direttiva UE COM nr. 147/2018. Ragioni	20
2.2	Dal mercato unico al mercato unico digitale	21
2.3	Soluzioni interne degli stati membri ed i possibili rischi	24

Capitolo III

L'imposta sui servizi digitali

3.1	Risposta italiana all'economia digitale	50
3.2	I soggetti passivi ISD	54

3.3	Il presupposto dell'ISD	26
3.3.1	Fattispecie e base imponibile dei servizi di pubblicità mirata	27
3.3.2	Fattispecie e base imponibile dei servizi di messa a disposizione di interfacce multilaterali	27
3.3.3	Fattispecie e base imponibile dei servizi di trasferimento dei dati degli utenti	29
3.4	Carattere territoriale dell'imposta sui servizi digitali	30
3.4.1	Criteri di localizzazione dei servizi di veicolazione di pubblicità mirata	31
3.4.2	Criteri di localizzazione dei servizi di messa a disposizione di interfacce digitali	32
3.4.3.	Criteri di localizzazione dei servizi di trasmissione dei dati degli utenti	33
3.5	Le esclusioni	34
3.6	Dichiarazione, versamento ed obblighi contabili	35
3.6.1	Gli obblighi contabili	36
3.7	Riflessioni conclusive sull'ISD	37
	Conclusioni	39
	Bibliografia	41

INTRODUZIONE

Negli ultimi decenni stiamo assistendo ad una rivoluzione digitale che sta colpendo man mano ogni settore dell'economia, la quale sta mutando e si sta sempre più trasformando in economia digitale. Come avviene in ogni rivoluzione, tale nuova tipologia di fare impresa, ha portato con sé sia aspetti positivi che negativi.

Soprattutto per quanto riguarda questi ultimi, con l'avvento sul mercato delle imprese digitali è venuto ad evidenza come il sistema fiscale internazionale sia inefficace contro tali nuovi operatori economici.

Vari criteri su cui il sistema fiscale era fondato risultano, di fronte alle imprese digitali, inefficaci. La tassazione di questo nuovo metodo di concludere affari risulta quindi problematico e complicato.

Come spesso accade, quando si verificano fenomeni impetuosi di trasformazione a livello sociale ed economico, una parte dell'apparato legislativo nato e sviluppato attorno a categorie concettuali ed istituti tralattizi mostra la sua inadeguatezza a governare — certamente non ad anticipare — processi in atto¹.

Il problema principale è quindi quello di trovare un piano adatto, finalizzato alla tassazione dei soggetti digitali.

Negli ultimi decenni varie istituzioni, come l'OCSE in collaborazione con il G20, si sono adoperate allo scopo ultimo di trovare una soluzione a livello globale, per la tassazione della *digital economy*.

Questa situazione di incertezza fiscale però, sta portando vari Stati, tra cui anche l'Italia ad attuare delle contromisure interne temporanee, atte ad arginare tale problematica, fino a che non sarà presentato un vero e proprio piano coordinato globalmente sulla tassazione delle imprese digitali.

Con particolare riguardo alla tassazione di questo nuovo modo di concludere affari e di generare ricchezza, emerge in tutta la sua "drammaticità" la inadeguatezza del criterio della territorialità, di un territorio marcato da confini precisi tra uno Stato ed un altro, sui quali ciascuno Stato può esercitare la propria sovranità, così come entrano in sofferenza le misure poste in essere unilateralmente dai singoli Stati — a fronte di esigenze di gettito in aumento, anziché in diminuzione — per cercare di tassare in maniera adeguata e proporzionata questi fenomeni. Sovranità fiscale e principio di territorialità sono categorie concettuali in crisi, senza che però si sia riusciti sinora a sostituirle con altre che abbiano analogo grado di efficienza ed equità e, soprattutto, che siano ampiamente condivise².

¹ M. C. Fregni, *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 1 MARZO 2017, pag. 51.

² *ibidem*

Ad oggi però, nonostante siano stati fatti enormi passi in avanti, giungere ad una soluzione appare ancora complicato, sia perché i vari legislatori hanno inizialmente sottovalutato il problema, sia perché trattandosi di una problematica a livello globale e non circoscritto a pochi Stati, per giungere ad una soluzione bisognerà ideare un piano d'azione che trovi d'accordo tutti i vari attori, che sono al lavoro per trovare una soluzione alla tassazione delle imprese digitali.

Nel corso dell'elaborato saranno trattati i vari temi riguardanti la tassazione dell'economia digitale e come si stia cercando di giungere ad una soluzione condivisa del problema.

Il primo capitolo affronta il problema della tassazione dell'economia digitale a livello internazionale, esponendo i vari lavori eseguiti dall'OCSE/G20 nel tentativo di giungere ad una risposta definitiva.

Il capitolo seguente invece, si concentra sul lavoro svolto dall'Unione Europea, atto a trovare sia una soluzione a livello internazionale che ad instaurare un piano che potesse proteggere il principio di libera concorrenza equa ed efficiente all'interno del mercato unico unionale.

Il terzo ed ultimo capitolo, infine, si concentra sul lavoro svolto dal legislatore nazionale al fine di attuare un'imposta sui servizi digitali, modellandola sulla base di quella proposta nei documenti dell'UE.

CAPITOLO I

TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE, UN PROBLEMA GLOBALE

1.1 ECONOMIA DIGITALE, SVILUPPO, DEFINIZIONE E CARATTERISTICHE

Lo sviluppo della tecnologia digitale e delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione hanno avuto un impatto applicativo in ogni settore della società, accelerando notevolmente i tempi di ogni processo produttivo.

Inoltre, lo sviluppo delle comunicazioni moderne ha accorciato la distanza tra le persone fino ad azzerarsi.

L'accelerazione dello sviluppo scientifico e tecnologico degli ultimi anni hanno comportato cambiamenti qualitativi negli elementi della terza rivoluzione industriale, che ha portato così alla quarta rivoluzione industriale.

Detta anche Industria 4.0, si caratterizza per l'integrazione di oggetti fisici nelle reti informatiche attraverso la connessione web con un minimo coinvolgimento del fattore umano. Il protagonista indiscusso della rivoluzione digitale è Internet.

L'avvento della quarta rivoluzione industriale ha portato a grossi cambiamenti economici, qui rientra l'economia digitale che comprende al suo interno fenomeni diversi, i quali condividono l'utilizzo delle tecnologie digitali per sviluppare modelli di business differenti.

Economia digitale ed economia tradizionale sono sempre più interconnesse tra loro rendendo arduo ogni tentativo di darne una definizione ben precisa.

Né l'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) né le categorie settoriali economiche esistenti riescono a darci una risposta chiara e precisa alla domanda centrale: come viene praticata l'economia in modo tale da poter essere considerata digitale?

Questo perché la *digital economy* è il risultato di un processo dovuto alla diffusione dell'Information and Communications Technology (ICT), processo che non può essere delimitato ad un settore specifico poiché non esiste settore che non ne sia stato travolto, e di conseguenza, l'economia stessa sta diventando economia digitale.

Ogni settore dell'economia ha adottato le tecnologie dell'informazione per migliorare la produttività, per allargare il proprio mercato di riferimento e per ridurre i costi operativi.

Possiamo quindi intendere l'economia digitale, come tutto quel sistema di produzione e scambio basato sulle tecnologie informatiche, non soffermandosi però, solamente su ciò che riguarda la Rete Internet, poiché ha un raggio molto più ampio, dato che sono ricompresi nel settore della *digital economy* anche strumenti diversi dalla Rete Internet (come, ad esempio, hardware e software).

1.1.1 Le criticità dell'economia digitale

L'avvento delle tecnologie digitali, in particolar modo di Internet, ha consentito alle imprese la possibilità di fornire i propri prodotti e servizi in luoghi diversi da quelli nel quale sono fisicamente insediate.

Mentre in passato un gruppo multinazionale che intendeva svolgere la propria attività in un altro Paese, doveva stabilirvi una sede operativa, consentendo agevolmente al singolo Stato di assoggettare a tassazione i redditi prodotti da essa all'interno del suo territorio, oggi le imprese, possono mediante internet collocare i propri beni o i propri servizi agevolmente in qualunque parte del Mondo senza stabilirsi fisicamente nei territori dei Paesi con cui interagisce.

Gli attuali progressi tecnologici, la rimozione delle barriere alla libera circolazione dei capitali e il passaggio ad un'economia basata soprattutto sui servizi, hanno consentito ai gruppi multinazionali di operare come imprese globali, riducendo la propria presenza nei singoli Paesi assumendo una presenza meramente digitale.

L'economia digitale ha portato un cambiamento enorme, ad oggi 9 delle 20 società più importanti per capitalizzazione del Mondo sono imprese digitali, contrariamente a dieci anni fa quando il rapporto era di 1 su 20.

Caratteristica delle pratiche economiche digitali, è quella di attraversare i confini normativi e di connettere tra loro attività che derivano da diversi contesti normativi, quindi è ormai normale che il luogo dove le imprese producono beni o prestano servizi non coincida con quelli in cui questi vengono consumati. È perciò complicato identificare il luogo in cui viene creato il valore e quindi il Paese che ha diritto alla sovranità tributaria.

Questo elevato grado di dematerializzazione dell'industria digitale consente, sia di evitare di avere una presenza tassabile nei territori in cui comunque sono attivi nel mercato, sia di trasferire i profitti complessivi in capo a società, appartenenti allo stesso gruppo, che risiedono in Paesi a regime fiscale favorevole.

A ciò va aggiunto un inadeguato quadro regolatorio, permettendo così agli operatori economici di questo settore, di attuare pratiche fiscali elusive ed evasive al fine di abbattere il contributo a favore dell'erario.

Il modello OCSE che regola le norme che hanno valore a livello sovra europeo, stabilendo che il fondamento per la tassazione di un'impresa è la presenza della stessa per mezzo della "stabile organizzazione", ovvero una sede fissa che permette lo svolgimento delle attività nel territorio di uno Stato, va in contrasto con le imprese operanti in tale settore poiché l'economia digitale, consente alle imprese di avere contatti con diversi Paesi senza la necessità di integrare il requisito della stabile organizzazione.

Così facendo, l'impresa che ha sede in uno Stato ha il vantaggio doppio sia di mantenere localizzata l'attività che viene realizzata su scala mondiale, sia di recepire le entrate competenti ad altre giurisdizioni.

È quindi evidente come le norme vigenti siano obsolete, e che siano necessari adeguamenti appropriati al nuovo contesto, in quanto quello attuale non prende in considerazione l'attuale portata globale delle imprese digitali.

Le normative fiscali attuali non sono state elaborate per queste imprese e le loro caratteristiche risultano essere incompatibili con i sistemi fiscali nazionale ed internazionale rendendoli inadeguati.

In conclusione, possiamo riassumere le maggiori criticità di questo settore in:

- a-territorialità delle imprese, ovvero la possibilità per queste di sorgere e svilupparsi senza alcun nesso con il territorio nel quale viene creata ricchezza;
- minaccia al tradizionale principio di capacità contributiva, ed alla sua quantificazione secondo nuovi schemi.

1.2 VERSO UNA SOLUZIONE INTERNAZIONALE

Con riguardo alle problematiche esposte precedentemente, venute ad esistenza con l'espansione dell'economia digitale, l'OCSE ha emanato indicazioni programmatiche con l'intento di trovare una soluzione globale, invitando i singoli Paesi a non attuare singole proposte nelle rispettive legislazioni, ma di attendere la definizione di norme attuative che abbiano una portata globale, in modo tale da garantire un allineamento su scala globale.

Il problema dell'inadeguatezza dei sistemi fiscali in relazione alla *digital economy* non è un problema circoscritto ad alcuni Paesi ma interessa i sistemi fiscali di tutto il Mondo.

L'OCSE in questi anni ha cercato di affrontare il problema, con l'intento di trovare una soluzione unica che possa essere seguita in modo univoco da tutti gli Stati.

1.2.1 Primi tentativi di soluzione nel quadro internazionale

Il più importante lavoro svolto riguardo tale problematica è il Progetto BEPS a cura dell'OCSE. Precedentemente però sono stati fatti altri tentativi al fine di arginare il problema portato dalla *Digital Economy*. Tali interventi però non risultarono efficaci poiché il problema non fu affrontato sotto un profilo globale.

Un primo tentativo di ricerca ad una soluzione, si rileva già nel 1997 quando in Finlandia (a Turku) si tenne una conferenza dove furono trattati gli argomenti riguardanti i rapporti tra commercio elettronico, economie digitali e sistemi fiscali.

Nell'anno seguente, poi, ad Ottawa, si tenne un'ulteriore conferenza, dove proseguì la discussione sugli argomenti trattati durante il meeting precedente.

Risultato importante di questa conferenza fu la definizione dei cinque principi fiscali sui quali la regolazione del commercio digitale si sarebbe dovuta fondare. Vennero definiti dallo studio

effettuato dal Committee on Fiscal Affairs (CFA) e riguardavano:

- neutralità fiscale: le decisioni degli operatori devono essere improntate a criteri economici e non in dipendenza di considerazioni fiscali;
- efficienza: la modernizzazione e l'informatizzazione dei servizi fiscali sono strumenti che consentono la minimizzazione dei costi amministrativi e dei costi sopportati dai contribuenti per adempiere agli obblighi tributari;
- certezza e semplicità: la comprensione delle norme da parte dei contribuenti deve essere agevolata dalla chiarezza e dalla semplicità delle stesse;
- chiarezza: la tassazione deve poter produrre il giusto ammontare di gettito nel periodo di riferimento, minimizzando quanto più possibile i rischi di evasione e di elusione fiscale;;
- flessibilità: nel senso di rapido e duttile adeguamento della normativa fiscale alla nuova realtà commerciale e tecnologica³.

Da tale conferenza, emerge il framework che conduce ad una prima implementazione da parte dell'OCSE, cristallizzata all'interno del documento *"Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions nel 2001"*.

Infine, furono realizzate alcune modifiche al Commentario OCSE, con lo scopo di fornire risposte ai dubbi sollevati dall'applicazione della nozione di stabile organizzazione nell'ambito delle nuove tecnologie correlate alla *Digital Economy*.

1.3. IL PROGETTO BEPS

Tutte le soluzioni pensate nell'ultimo decennio degli anni '90 e primi anni 2000, sono risultate essere inefficaci, spingendo quindi alla ricerca di nuove soluzioni.

Nel 2013, l'OCSE pubblica un documento intitolato *"Addressing Base Erosion and Profit Shifting"* nel quale viene mostrato «un piano d'azione che sia in grado di fornire agli Stati gli opportuni strumenti, di natura nazionale ed internazionale, con la finalità di adeguare i diritti impositivi alla sottostante realtà economica»⁴.

Successivamente nel luglio di quello stesso anno, pubblicherà un nuovo documento denominato *"Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting"*, nel quale viene mostrato un piano diviso in 15 azioni, fondato su un sistema basato su tre elementi:

1. «introdurre coerenza nelle norme nazionali che incidono sulle attività transfrontaliere;
2. ripristinare tutti gli effetti e i benefici degli standard internazionali;
3. garantire la trasparenza promuovendo nel contempo una maggiore certezza e prevedibilità»⁵.

³E. DELLA VALLE - G. FRANSONI. *L'imposta sui servizi digitali*, Wolters Kluwer Italia Srl, Milano 2022, pp. 17-18.

⁴*ivi*, p. 19.

⁵OCSE/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, 2015.

Da allora, tutti i paesi facenti parte del G20 e dell'OCSE hanno lavorato ad un piano di parità al quale tra le altre anche la Commissione europea ha fornito le sue opinioni.

Sono stati coinvolti nel progetto anche paesi in via di sviluppo, attraverso una serie di meccanismi diversi, come ad esempio la partecipazione diretta alla commissione per gli affari fiscali.

Per lo sviluppo di questo progetto, sono state considerate tutte le caratteristiche chiave dell'economia digitale.

All'interno del documento troviamo in primo luogo, una modifica alla definizione di stabile organizzazione ed aggiornamenti delle linee guida sui prezzi di trasferimento e sulle regole CFC (*Controlled Foreign Companies*).

Il documento poi, si focalizza sulla materia delle imposte indirette, sviluppando ed individuando meccanismi di attuazione che facilitino la riscossione dell'IVA in base al paese dove è localizzato il consumatore.

Il fine ultimo è quello di creare un sistema di norme fiscali unico per tutti gli Stati, finalizzato alla protezione delle basi imponibili e allo stesso tempo alla instaurazione di maggiore certezza e prevedibilità per i contribuenti.

Il lavoro di completamento delle 15 azioni è stato completato dopo due anni e ad oggi, oltre 135 paesi stanno attuando queste azioni allo scopo di contrastare l'elusione fiscale, migliorare la coerenza delle norme fiscali internazionali e garantire un ambiente fiscale più trasparente.

Tutti i diversi risultati sono stati consolidati in un pacchetto completo, il quale rappresenta il primo sostanziale rinnovamento delle norme fiscali internazionali dopo quasi un secolo.

Quando le nuove misure diventeranno applicabili, si prevede che gli utili vengano riportati dove si svolgono le attività economiche che le generano e dove si crea valore.

I dati risultanti dall'applicazione del progetto BEPS vengono tenuti sotto continua monitoraggio e vengono analizzati nel corso del tempo. Tutti i dati ottenuti e l'analisi aiuteranno a valutare l'impatto delle contromisure sviluppate nell'ambito del progetto BEPS.

Il rapporto finale pubblicato dall'OCSE nel 2015 concludeva che nessuna singola regola fiscale di per sé consentiva il BEPS, ma che l'avrebbe reso possibile l'interazione tra diverse questioni.

G20 e l'OCSE hanno riconosciuto infatti, che il BEPS per sua stessa natura richiede risposte coordinate, motivo per cui i paesi hanno investito le risorse per partecipare allo sviluppo di soluzioni condivise.

Con l'adozione del pacchetto BEPS, i paesi dell'OCSE e del G20, così come tutti i paesi in via di sviluppo che si sono resi partecipi del suo sviluppo, getteranno le basi di un moderno quadro fiscale internazionale in base al quale i profitti saranno tassati laddove si verificano attività economiche e creazione di valore.

1.3.1 I due pilastri

Affrontare le sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia è stata una delle massime priorità del progetto BEPS⁶.

Dopo il rapporto finale del 2015, su richiesta del G20, l'Inclusive Framework ha continuato a lavorare sulla questione, consegnando una relazione intermedia nel marzo del 2018.

L'anno successivo il 2019, rappresenta quello della svolta.

Nei documenti pubblicati in questo periodo appare per la prima volta l'idea di svolgere il lavoro con un approccio diviso in due Pillars (pilastri), i quali potrebbero rappresentare la base per una soluzione consensuale alle sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione dell'economia.

Il Pillar One si concentra sul nesso e l'allocazione degli utili, ovvero ha il compito di elaborare una disciplina che possa consentire una giusta collocazione dei profitti alle imprese operanti nel settore dell'economia digitale.

Per rendere possibile questo, è stato introdotto un nuovo nexus che individua la “presenza digitale significativa” come nuovo criterio di collegamento con le giurisdizioni in cui le imprese hanno significativi legami con i consumatori, a prescindere dalla loro presenza fisica o meno in quel territorio.

Il Pillar Two invece, si concentra su una tassa minima globale destinata ad affrontare le restanti questioni BEPS, come ad esempio consolidare il potere impositivo di uno Stato nel caso in cui non venga applicato un livello minimo di tassazione sugli stessi profitti da un'altra giurisdizione.

La suddivisione in due aree di intervento, cui corrispondono il Pillar One ed il Pillar Two, definiscono il campo di azione delle future mosse in ambito internazionale. Sulla scorta di quanto individuato nella Pubblica Consultazione, viene confermato l'ambito delle problematiche attinenti:

- alla necessaria revisione dei criteri di allocazione del profitto ed il relativo nexus (i.e. Pillar One) ed;
- all'intento di dar seguito all'originario obiettivo di contrasto dei fenomeni di “profit shifting”, sulla scorta del quale l'Inclusive Framework elabora una “global anti-base erosion proposal” (di seguito “GloBE”) quale strumento volto ad assicurare un “livello minimo di tassazione” in capo alle imprese multinazionali, senza peraltro limitare l'ambito soggettivo agli operatori del settore digitale (i.e. Pillar Two)⁷.

Su questi due nuovi pilastri si basa il nuovo schema di tassazione dei gruppi multinazionali digitali, il quale dovrebbe contribuire a dare certezza e stabilità all'economia globale.

⁶OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, 2020

⁷E. DELLA VALLE - G. FRANSONI. *L'imposta sui servizi digitali*, Wolters Kluwer Italia Srl, Milano 2022, p. 25.

1.3.1.1 Il Pillar One

Il Pillar One propone una revisione delle norme che attribuiscono agli Stati il diritto di tassare i redditi cross-border delle imprese multinazionali, alla luce delle innovazioni connesse alla digitalizzazione dell'economia⁸.

Il documento inerente al Pillar One, dichiarando inefficace una tassazione legata alla sola presenza sul territorio delle imprese, propone un nexus che prenda in considerazione anche la presenza digitale significativa e non solo quella, preesistente, economica significativa.

In questo contesto, si propone di ampliare i diritti di tassazione delle giurisdizioni di mercato in cui vi è «una partecipazione attiva e sostenuta di un'impresa nell'economia di quella giurisdizione attraverso attività indirizzate, o indirizzate a distanza a tale giurisdizione»⁹.

Mira, inoltre, a migliorare significativamente la certezza fiscale introducendo meccanismi innovativi di prevenzione e risoluzione delle controversie.

Gli elementi chiave del Pillar One possono essere riassunti in un meccanismo di allocazione dei profitti che si sviluppa in tre livelli:

1. Amount A: mira ad allocare profitti residuali dopo che le funzioni routinarie sono state remunerate;
2. Amount B: include la remunerazione per le attività di marketing e distributive;
3. Amount C: strumenti per migliorare la certezza fiscale attraverso efficaci meccanismi di prevenzione e risoluzione delle controversie.

Per assicurare il corretto funzionamento delle proposte interne al Pillar One, la soluzione più semplice è quella di assumere come indicatore principale di un significativo coinvolgimento nel territorio di un certo Stato una soglia di ricavi, il cui ammontare potrebbe dipendere dalle dimensioni del mercato.

Questa soglia terrebbe in considerazione anche alcune attività, come ad esempio i servizi di advertising online diretti ad utenti situati in luoghi diversi rispetto a dove vengono registrati i ricavi.

La scelta sulla soglia di ricavi è giustificata dal fatto che andrebbe a creare un *nexus* non solo per quei modelli di business che riguardano la vendita a distanza ma anche per quei gruppi che operano in mercati attraverso dei distributori.

Questo è un elemento fondamentale affinché possa essere garantita la neutralità tra diversi modelli di business e affinché possano essere sottoposte a tassazione tutte quelle forme economiche svolte in un determinato Stato anche senza la presenza fisica dell'impresa che vi opera.

⁸ E. DELLA VALLE - G. FRANSONI. *L'imposta sui servizi digitali*, Wolters Kluwer Italia Srl, Milano 2022, p. 25.

⁹ OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation* – Report on Pillar One Blueprint, 2020

1.3.1.2 Il Report on the Pillar One Blueprint

Compreso il tenore della sfida indubbiamente rivoluzionaria condotta dai 139 Stati membri dell’Inclusive Framework, in questo scenario il 2020 si configura come evento catalizzatore nei lavori in sede OCSE. Complice l’emergenza sanitaria connessa alla diffusione del virus COVID-19 ed i suoi effetti restrittivi degli spostamenti sul piano globale e domestico, l’opinione pubblica e le tesorerie degli Stati richiedono a gran voce una risposta nell’immediato. L’oggetto delle richieste è semplice, ma la risposta appare tutt’altro che di pronta soluzione¹⁰.

Le multinazionali digitali in questo periodo storico sono ancor più chiamate a contribuire il più possibile alla spesa pubblica, adempiendo a tutte quelle obbligazioni tributarie che ancora oggi sembrano poco chiare.

Per rendere ciò possibile, serve un intervento che modifichi le attuali regole impositive internazionali, ed ecco che allora nell’ottobre del 2020 l’OCSE compie un importante passo in avanti con la pubblicazione di due documenti: il *“Report on the pillar one blueprint”* ed il *“Report on the pillar two blueprint”*.

I due Report sono stati poi sottoposti a consultazione pubblica con lo scopo di trovare una soluzione unica entro la fine del 2021.

Dal Report risultano tre elementi chiave che vanno a delineare il Pillar One:

1. «il riconoscimento di un diritto impositivo in capo alle cc.dd. market jurisdictions rispetto ad una quota dell’utile residuale di un’impresa multinazionale (MNE) determinata su base di gruppo (c.d. “Amount A”);
2. l’individuazione di un margine di rendimento predefinito rispetto a talune attività standard di marketing e distribuzione (baseline marketing and distribution activities) poste in essere nelle “market jurisdictions”, determinato in coerenza con il principio di libera concorrenza (c.d. Amount B);
3. l’implementazione di un processo volto ad estendere il concetto di certezza in ambito fiscale per mezzo di meccanismi per la prevenzione e la risoluzione delle controversie»¹¹.

La consultazione di tali documenti ha riscontrato ampi consensi anche se alcuni aspetti tecnici e politici hanno trovato in disaccordo alcuni Stati membri dell’Inclusive Framework.

Uno degli argomenti su cui il dibattito è ancora aperto è quello che riguarda l’applicazione dei criteri impositivi sul piano soggettivo.

Su tale punto si sono creati due diversi orientamenti: il primo è quello che vorrebbe applicare tali criteri ad una cerchia più ristretta di soggetti, ovvero coloro che utilizzano modelli di business riconducibili alla digital economy, mentre il secondo orientamento è quello che vorrebbe estendere l’applicazione dei nuovi criteri non solo alle imprese digitali ma anche a quelle imprese aventi IP significanti, come proposto da Cina e USA.

¹⁰ E. DELLA VALLE - G. FRANSONI. *L'imposta sui servizi digitali*, Wolters Kluwer Italia Srl, Milano 2022, p. 25.

¹¹ *ivi*, p. 33.

Ad oggi la proposta attribuisce i nuovi criteri di imposizione in base a due macrocategorie:

- Automated digital services (ADS);
- Consumer facing business (CFB).

La prima categoria riguarda quei servizi che devono contenere al loro interno due caratteristiche essenziali. Il servizio dovrà essere automated ovvero deve poter essere fornito con il minimo coinvolgimento della persona umana da parte del fornitore, e dovrà poi essere digital ossia dovrà essere fornito attraverso la rete internet o network elettronici.

La seconda categoria, quella dei CFB, comprende invece quelle imprese che producono redditi attraverso cessione di beni o prestazione di servizi e/o forniscono la proprietà di un bene intangibile strettamente correlato alla fornitura di tali beni/servizi. Sono imprese capaci di creare e mantenere un'interazione particolare con il consumatore in una market jurisdiction aumentando il valore e le vendite del loro prodotto, anche senza una stabile organizzazione in quello Stato.

Altro ambito di discussione è quello che riguarda la definizione dei metodi per la determinazione dell'ambito applicativo dell'Amount A. È previsto che, una volta superato l'ADS test, ovvero se un'attività rientri nella categoria ADS o meno, il soggetto ecceda una determinata soglia di ricavi minima che potrebbe essere di 750 milioni di Euro allineandosi a quanto già previsto dalla normativa del Country-by-Country Reporting (CbCR).

Infine, è venuto a crearsi disaccordo sui criteri di individuazione che concorrono a definire l'Amount B. I paesi meno sviluppati infatti, vorrebbero estendere l'attuale spettro di attività che ad oggi è stato determinato attraverso un numero più ristretto di fattispecie.

A tal proposito l'OCSE riconosce l'importanza di risolvere quanto prima tutte queste divergenze di veduta, poiché è stata chiara nell'affermare che sia necessario implementare le suddette misure in modo unitario ed organico, evitando di attuare soluzioni autonome dei governi, poiché produrrebbero solamente effetti negativi sia sul piano della certezza delle misure fiscali, sia sul piano dei costi amministrativi da sostenere per adattare regolamentazioni differenti da uno Stato all'altro.

Questa soglia terrebbe in considerazione anche alcune attività, come ad esempio i servizi di advertising online diretti ad utenti situati in luoghi diversi rispetto a dove vengono registrati i ricavi.

La scelta sulla soglia di ricavi è giustificata dal fatto che andrebbe a creare un *nexus* non solo per quei modelli di business che riguardano la vendita a distanza ma anche per quei gruppi che operano in mercati attraverso dei distributori.

Questo è un elemento fondamentale affinché possa essere garantita la neutralità tra diversi modelli di business e affinché possano essere sottoposte a tassazione tutte quelle forme economiche svolte in un determinato Stato anche senza la presenza fisica dell'impresa che vi opera.

1.4 ULTIMI SVILUPPI E PROSPETTIVE FUTURE

Le numerose conferenze organizzate nel recente passato su tale argomento hanno portato ad un'evidenza di accordo.

Così come proposto, a seguito delle modifiche dell'amministrazione Biden, l'elaborato dei due Pillars ha costituito le fondamenta per l'accordo politico raggiunto dalle sette maggiori economie del pianeta, durante il G7 del giugno 2021. I dettagli dell'accordo riguardano l'adozione di un'aliquota globale minima fissata al 15% per tassare le grandi imprese.

Un ulteriore step in avanti è stato fatto nel mese successivo con la pubblicazione dell'OCSE/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Sharing, approvata da 131 dei membri, la quale contiene al suo interno una dichiarazione sui principi chiave che andranno a formare la riforma fiscale globale.

Il documento, sostanzialmente, delinea l'ambito soggettivo del Pillar One includendovi le imprese multinazionali con ricavi su base globale superiori ai 20 miliardi di Euro (a prescindere dalla industry) ed un margine di redditività superiore al 10%, assicurando un'applicazione coordinata delle disposizioni da parte degli Stati anche attraverso la rimozione delle diverse imposte sui servizi digitali implementate su base unilaterale. La nexus rule sottostante all'allocatione degli utili (c.d. "Amount A") conduce ad "assegnare" una percentuale tra il 20 ed il 30 per cento di tale extra margine (i.e. superiori all'appena richiamato 10 per cento) alle giurisdizioni nelle quali l'impresa multinazionale genera più di 1 milione di euro di ricavi – è prevista una riduzione della soglia a 250 milioni di euro nel caso di Paesi con un prodotto interno lordo inferiore ai 40 miliardi di Euro¹².

Per quanto riguarda invece il secondo pilastro, nel documento viene confermata l'applicazione di una tassa minima con un'aliquota pari almeno al 15% con riguardo a quelle imprese multinazionali che raggiungono o superano la soglia dei ricavi di 750 milioni di euro, con l'applicazione dell'Income Inclusion Rule (IIR) e della Undertaxed Payment Rule (UTPR).

Dopo la pubblicazione di quest'ultimo documento, nella successiva riunione del G20, tenutasi in Italia (Venezia), i partecipanti hanno raggiunto un accordo riguardante le future mosse in ambito fiscale internazionale.

Durante il meeting, infatti, sono stati approvati i due Pillars, il primo relativo alla redistribuzione degli utili prodotti dalle multinazionali ed il secondo, relativo all'imposta minima globale.

Inoltre, lo stesso G20 ha invitato l'OCSE/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Sharing a creare un piano dettagliato per attuare i due Pillars entro la riunione seguente fissata ad ottobre.

Che cosa altro prevede l'accordo raggiunto durante l'assemblea? È stata concordata l'abolizione innanzitutto di imposte sui servizi unilaterali, ciò ha prodotto effetti significativi soprattutto in ambito comunitario.

¹² E. DELLA VALLE - G. FRANSONI. *L'imposta sui servizi digitali*, Wolters Kluwer Italia Srl, Milano 2022, pp. 39-40.

Infatti, la Commissione Europea intenzionata ad attuare un prelievo digitale a livello unionale ha deciso in seguito ai risultati dell'ultimo meeting di stoppare la propria idea di digital levy, rinviando la sua discussione ad ottobre 2021.

Stante il quadro temporale così delineato, nelle more delle prossime pubblicazioni da parte degli organismi internazionali, non resta che monitorare quella che sembra profilarsi all'orizzonte come una stagione di sviluppi di grande impatto (quanto meno potenziale) per il futuro delle riforme fiscali internazionali¹³.

¹³E. DELLA VALLE - G. FRANSONI. *L'imposta sui servizi digitali*, Wolters Kluwer Italia Srl, Milano 2022, p. 41.

CAPITOLO II

L'ECONOMIA DIGITALE NELL'UNIONE EUROPEA

2.1 LE PROPOSTE DELL'UE SULLA DIGITAL ECONOMY

L'argomento riguardante la tassazione delle pratiche economiche digitali, non è stato discusso solo in ambito globale, ma è stato trattato anche internamente nell'Unione Europea, parallelamente al lavoro svolto dal G20/OCSE (BEPS).

Il piano d'azione dell'Unione Europea prevedeva due soluzioni proposte dalla Commissione Europea: la prima riguardante una soluzione temporanea al problema della tassazione della *digital economy*, la seconda, invece, abbracciava un orizzonte di più ampio respiro includendo una soluzione a regime, che avrebbe sostituito la prima nel momento in cui sarebbe stata trovata una soluzione a livello globale¹⁴.

Il fine ultimo dell'Unione Europea nel ricercare una soluzione adatta, era quello di limitare il rischio di frammentazione del mercato unico europeo, dovuto all'emergere di misure unilaterali nazionali dei Paesi membri e soprattutto a pianificare delle misure utili a plasmare la discussione globale nell'ambito del progetto BEPS.

2.1.1 La proposta "provvisoria" dell'UE

Nel marzo del 2018 la Commissione europea propone un pacchetto di misure relative alla tassazione dell'economia digitale.

La proposta provvisoria riguardava una direttiva del Consiglio, che ponesse a tassazione tutte quelle entrate derivanti da alcuni di quei servizi digitali che al momento non erano tassati, come ad esempio i ricavi derivanti dalla vendita di spazi pubblicitari online, vendita di dati generati da utenti o attività di intermediazione digitale tra utenti facilitando così la vendita di beni o la prestazione di servizi.

Le misure poste in essere dalla proposta provvisoria poi, sarebbero state applicate solo a quegli operatori economici che superavano determinate soglie:

- entrate totali annue mondiali superiori a 750 milioni di euro;
- entrate totali annue dell'UE superiori a 50 milioni di euro.

¹⁴ COM(2018) 148 final. Le due proposte verranno trattate nel dettaglio nei sottoparagrafi successivi 2.1.1 e 2.1.2.

Infine, la Commissione propose l'applicazione di un'aliquota unica, pari al 3%, sia per le imprese non residenti che nazionali ed anche sulle operazioni transazioni nazionali e transfrontaliere, su tutti i ricavi lordi descritti sopra.

Le entrate fiscali sarebbero state poi attribuite a ciascuno Stato membro in modo proporzionale al numero di utenti del servizio imponibile. Questa imposta, secondo le stime ed analisi di impatto sul gettito fiscale a livello omnicomprendivo ed aggregato di competenza degli Stati membri dell'UE, produrrà per gli Stati membri entrate pari a circa 5 miliardi di EUR.

2.1.2 La proposta “a lungo termine” dell'UE

Come già anticipato, le misure proposte dalla Commissione nel paragrafo precedente, riguardavano una soluzione temporanea al problema, da implementare sino al momento in cui non fosse addivenuto a maturazione – con concertazione integrata tra gli Stati aderenti all'OCSE – un programma di intervento condiviso che avrebbe condotto ad un progetto di riforma, garantendo una tassazione effettiva dei proventi da costoro realizzati e, di tal guisa, armonizzata non solo nel territorio dell'UE ma anche nei sistemi giuridici di quei Paesi che rappresentano target markets di riferimento – quand'anche di stabilimento delle sedi legali – di siffatti “operatori economici digitali”.

La seconda soluzione proposta dalla Commissione europea, infatti, quella a lungo termine, riguardava una direttiva del Consiglio dove venivano chiariti presupposti soggettivi, oggettivi e temporali del prelievo impositivo – i.e. il “dove” e il “cosa” tassare – per quanto concerne le transazioni riguardanti la *digital economy*, riprendendo il concetto di “*presenza digitale significativa*”¹⁵, che ritroviamo nei documenti riguardanti il progetto BEPS.

¹⁵ «Si considera che esista una “presenza digitale significativa” in uno Stato membro nel corso di un periodo d'imposta se l'attività svolta attraverso di essa consiste interamente o in parte nella fornitura di servizi digitali tramite un'interfaccia digitale e se sono soddisfatte una o più delle seguenti condizioni per quanto riguarda la fornitura di tali servizi da parte dell'entità che esercita l'attività, considerata congiuntamente alla fornitura di tali servizi tramite un'interfaccia digitale da parte di ciascuna delle imprese associate di tale entità a livello aggregato: a) la parte dei ricavi totali ottenuti nel corso di tale periodo d'imposta e derivanti dalla fornitura di tali servizi digitali a utenti situati nello Stato membro considerato nel corso di detto periodo d'imposta è superiore a 7 000 000 EUR; b) il numero di utenti di uno o più di tali servizi digitali che sono situati nello Stato membro considerato nel corso di tale periodo d'imposta è superiore a 100.000; c) il numero di contratti commerciali per la fornitura di servizi digitali che sono conclusi nel corso di tale periodo d'imposta da parte di utenti situati nello Stato membro considerato è superiore a 3 000. 4. Per quanto riguarda la fruizione di servizi digitali, si considera che un utente sia situato in uno Stato membro in un periodo d'imposta se l'utente utilizza un dispositivo in tale Stato membro nel corso di tale periodo d'imposta per accedere all'interfaccia digitale attraverso la quale sono forniti i servizi digitali. 5. Con riguardo alla conclusione di contratti per la fornitura di servizi digitali: a) si considera che un contratto sia un contratto commerciale se l'utente lo conclude nel corso di un'attività commerciale; b) si considera che un utente si trovi in uno Stato membro in un periodo d'imposta se è residente ai fini dell'imposta sulle società in tale Stato membro in detto periodo d'imposta o se è residente ai fini dell'imposta sulle società in un paese terzo ma dispone di una stabile organizzazione in tale Stato membro in detto periodo d'imposta. 6. Lo Stato membro in cui è utilizzato un dispositivo dell'utente è determinato con riferimento all'indirizzo di protocollo Internet (IP) del dispositivo o, se più accurato, a qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione. 7. La parte dei ricavi totali di cui al paragrafo 3, lettera a), è determinata in proporzione al numero di volte in cui i dispositivi sono utilizzati nel corso di tale periodo d'imposta da parte di utenti situati in tutto il mondo per accedere all'interfaccia digitale attraverso la quale sono forniti i servizi digitali...Le attività economicamente rilevanti svolte dalla presenza digitale significativa attraverso un'interfaccia digitale comprendono, tra l'altro, le seguenti: a) la raccolta, l'archiviazione, il trattamento, l'analisi, la diffusione e la vendita di dati a livello di utente; b) la raccolta, l'archiviazione, il trattamento e la visualizzazione dei contenuti generati dagli utenti; IT 19 IT c) la vendita di spazi pubblicitari online; d) la messa a disposizione sul mercato digitale di contenuti creati da terzi; e) la fornitura di qualsiasi servizio digitale non elencato alle lettere da a) a d)» Proposta di Direttiva UE contenuta in COM Nr. 147/2018/UE.

Tale proposta proponeva di rielaborare le norme tassative affinché i profitti delle imprese digitali fossero tassati dove queste interagiscono con gli utenti anche senza utilizzare collegamenti sul territorio, andando così a contribuire allo pari delle imprese tradizionali alle spese pubbliche. Secondo tale proposta le imprese sarebbero soggette a tassazione quando soddisfano in un anno imponibile, almeno uno dei seguenti criteri:

- *ricavi imponibili*¹⁶ totali superiori a 7 milioni di euro;
- oltre 100.000 *utenti*¹⁷ in uno Stato membro;
- più di 3.000 contratti tra *imprese*¹⁸ per servizi digitali conclusi dall'impresa.

A questo punto alle imprese che soddisfano almeno uno di questi criteri verrebbero tassate una quota proporzionale degli utili che sarebbe quindi imponibile nello Stato membro in cui l'impresa ha una presenza digitale imponibile.

Le imprese soggette a tale imposta non sarebbero infine solo quelle costituite o stabilite nei territori dell'UE ma quelle costituite o stabilite in una giurisdizione extra-UE, anche in territori di Stati che non hanno un trattato sulla doppia imposizione con lo Stato membro in cui viene ad identificarsi una presenza digitale significativa.

Il progetto prevedeva poi l'estensione di questa soluzione a livello globale, per eliminare le carenze dei sistemi fiscali create dalle differenze tra i vari ordinamenti.

Come più volte ripetuto, tuttavia, la difficoltà nel trovare un accordo a livello mondiale che accenti tutti gli attori protagonisti di tale settore è elevata, protraendo il problema nel tempo e spingendo diversi Stati a cercare soluzioni interni unilaterali, rischiando però di peggiorare ancor più la situazione.

Infatti, con le diverse soluzioni proposte internamente da alcuni Stati si incorre nel rischio di indebolire il mercato unico e quello che è il suo principio fondamentale, la libera concorrenza producendo situazioni nelle quali viene a meno l'equità.

2.1.3 L'accantonamento della proposta di Direttiva UE COM nr. 147/2018. Ragioni esplicative e motivazioni sottostanti

Affinché la proposta fosse accettata e poi adottata realmente era necessario l'accordo unanime in Consiglio con il Parlamento limitato a fornire un suo parere non vincolante nella procedura di consultazione della proposta stessa.

¹⁶ «I ricavi derivanti dalla fornitura di ciascuno dei seguenti servizi da parte di un'entità sono considerati "ricavi imponibili" ai fini della presente direttiva:

(a) la collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia;

(b) la messa a disposizione degli utenti di un'interfaccia digitale multilaterale che permette loro di trovare altri utenti e di interagire con essi e che può anche agevolare le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti;

(c) la trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività degli utenti sulle interfacce digitali» Capo 1 Art. 3, COM(2018) 148 final.

¹⁷ «Qualsiasi persona o impresa» Capo 1 Art. 2, COM(2018) 148 final.

¹⁸ «Qualsiasi persona giuridica o istituto giuridico che svolge la propria attività attraverso una società o una struttura trasparente a fini fiscali» Capo 1 Art. 2, COM(2018) 148 final.

Mentre, da una parte, il Parlamento ha sostenuto la proposta della Commissione trovandosi in accordo con l'adozione di una imposta sulle società (CCCTB) concepita per distribuire la base imponibile tra gli Stati membri, dall'altra, il Consiglio l'ha bloccata.

Infatti, il Parlamento ha sostenuto le soluzioni presentate dalla Commissione, sia quelle "a breve" che "a lungo" termine sostenendo l'integrazione del concetto di presenza digitale significativa nelle proposte di direttiva del Consiglio sulla tassazione delle società.

Il Consiglio, però, ha bocciato le soluzioni proposte dalla commissione preferendo lavorare a fianco dell'OCSE per raggiungere una soluzione globale rinviando quindi i lavori su tali proposte.

2.2 DAL MERCATO UNICO AL MERCATO UNICO DIGITALE

Le politiche economiche dell'UE sono da sempre orientate all'instaurazione di un mercato unico unionale che si estenda a tutti i territori dei Paesi membri.

A tale proposito l'Art. 26 del TFUE dispone che:

l'Unione adotta le misure destinate all'instaurazione del mercato interno, uno spazio senza frontiere interne nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali¹⁹.

Con l'avvento dell'economia digitale l'UE si è posta il problema di adattare il mercato interno alle nuove tecnologie e alle nuove metodologie di "fare impresa" sviluppatasi in questo settore, le quali rischiano di intaccare il regime di libera concorrenza cui è ispirata l'intera produzione legislativa dell'UE, in conformità all'art. 3, § 3, TUE a mente del quale *"l'Unione instaura un mercato interno [...] basato su una crescita economica equilibrata e sulla stabilità dei prezzi, su un'economia sociale di mercato fortemente competitiva, che mira alla piena occupazione e al progresso sociale, e su un elevato livello di tutela e di miglioramento della qualità dell'ambiente"*.

La sfida che si è posta l'Unione Europea, quindi, è quella di ideare un "mercato unico digitale" attraverso una strategia che si basa su tre concetti chiave:

- A) ottimizzare l'accesso online di beni/servizi per consumatori ed imprese in tutti i Paesi membri;
- B) sviluppare adeguatamente reti e servizi digitali in tutti i Paesi membri creando un contesto favorevole al loro sviluppo;
- C) ottimizzare la crescita della *digital economy* nell'Unione Europea.

La Commissione europea ha approcciato al problema in maniera duplice:

- regolamentazione della materia per sfruttare gli effetti positivi portati dalla *digital economy*, con la finalità di far crescere l'economia europea;
- arginare i fenomeni di evasione ed elusione fiscale da parte di quelle imprese che operano in tale settore, ricorrendo a norme comunitarie di divieto di aiuti di Stato.

¹⁹F. TESAURO. *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*. UTET giuridica 2020. p. 83.

La Commissione ha dato il via ai lavori per la trasformazione del mercato unico in mercato unico digitale, quasi in contemporanea ai lavori dell'OCSE sul tema dell'economia digitale (2013), con l'allestimento di un gruppo di esperti chiamato "*High-level Expert Group on Taxation of the Digital Economy*", incaricato di svolgere un'indagine sul problema.

Quest'ultimo ha presentato, nell'anno successivo, un rapporto dove sosteneva che:

1. «non occorre uno specifico regime fiscale per le imprese digitali; anzi, le regole generali in tema di tassazione dovrebbero essere applicate o adattate proprio in modo che non vi sia un trattamento differente rispetto alle imprese tout court;
2. la digitalizzazione delle imprese può influenzare positivamente la creazione di regole fiscali semplici, stabili e prevedibili, consentendo inoltre l'abbattimento dei costi di accesso al Mercato unico da parte delle piccole e medie imprese;
3. occorre considerare con cautela gli incentivi ed i crediti fiscali mediante un'attenta valutazione ex ante ed ex post»²⁰.

Inoltre, tale rapporto, si è concentrato su degli elementi significativi della *digital economy*, sottolineando che, oltre all'alta mobilità del suddetto mercato caratterizzato dall'assenza di presenza fisica, le imprese operanti in questo settore hanno creato enormi ricchezze in tempi relativamente brevi, producendo rilevanti profitti grazie alla grandissima quantità di dati che riescono ad utilizzare per scopi commerciali.

Altri aspetti importanti sottolineati dal rapporto, sono che le imprese digitali, posseggono disponibilità di cassa importanti, grazie alle operazioni svolte all'estero. Questo perché essendo per la maggior parte imprese situate negli Stati Uniti ed essendo quindi sotto il sistema d'imposizione fiscale americano, possono non assoggettare i profitti esteri ad imposizione fino a che non vengono distribuiti, consentendo a queste imprese un differimento d'imposta che teoricamente potrebbe essere protratto anche in maniera indefinita.

Come era per il mercato unico, l'obiettivo del mercato unico digitale è quello di applicare le stesse regole in ambito fiscale per le imprese appartenenti ad uno stesso ambito settoriale dell'economia, così da instaurare un regime di libera concorrenza all'interno del mercato. Nel momento in cui questo fattore non si verifica e ad alcune imprese non vengano applicate le stesse norme delle concorrenti, si verrebbe a creare un regime di concorrenza nel quale le suddette imprese si ritrovino in una posizione vantaggiosa rispetto alle altre, danneggiando non solo le concorrenti ma anche i consumatori.

Infine, il rapporto conclude affermando che le procedure e le regole riguardanti sia le imposte dirette che indirette andrebbero semplificate, specialmente quelle riguardanti l'imposta sul valore aggiunto (IVA), privilegiando un approccio fondato sulla tassazione nel Paese di destinazione vista la sua maggiore neutralità rispetto alla tassazione nel Paese di origine.

²⁰ M. C. FREGNI, *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 1° MARZO 2017, p. 51.

La Commissione Europea, quindi, nello stilare una strategia riguardante il mercato unico digitale, si è basata sulle osservazioni e conclusioni di tale rapporto, annunciando di essere intenzionata di creare un piano di azione basato «su un approccio rinnovato alla tassazione dei redditi delle società nel mercato unico, in base al quale gli utili siano tassati nel Paese in cui siano generati, ivi compreso nell'economia digitale»²¹, con l'obiettivo di armonizzare la normativa tributaria per garantire un mercato interno equo ed efficiente.

Giungere ad una soluzione definitiva del problema non è però purtroppo così semplice, infatti, l'elevata velocità con cui l'economia digitale si espande in ogni settore economico, non rende facile formulare adeguate norme fiscali che possano portare ad una tassazione efficiente ed equa.

L'UE si sta adoperando nella ricerca di principi e regole per la tassazione della *digital economy* in conformità con i principi alla base del mercato unico, sia per integrarli poi con le norme internazionali quando si giungerà ad una soluzione del problema a livello globale sia a scopo preventivo nel caso la ricerca della soluzione a livello internazionale preveda più del previsto.

In armonia con le conclusioni riportate nel rapporto dal Gruppo di Esperti, l'Unione Europea riconosce la necessità di ristrutturare tre concetti, che tra loro sono strettamente legati, a livello globale. Questi concetti sono:

- stabile organizzazione;
- tassazione di profitti riferibili alle tecnologie digitali;
- prezzo di trasferimento (*transfer price*).

Per stabile organizzazione si intende «una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato»²² e continua «l'espressione stabile organizzazione comprende in particolare:

- a) una sede di direzione;
- b) una succursale;
- c) un ufficio;
- d) un'officina;
- e) un laboratorio;

f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali»²³.

Le imprese digitali però non avendo la necessità di stabilirsi in territori di altri Stati per operare, vanno in contrasto con tale definizione.

Ciò porta a fenomeni di evasione ed elusione fiscale, ed ecco che allora urge una rivisitazione o

²¹ M. C. FREGNI, *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 1° MARZO 2017, p. 51.

²² Art. 162 TUIR, 22 dicembre 1986 n. 917, comma 1.

²³ Art. 162 TUIR, 22 dicembre 1986 n. 917, comma 2.

un ampliamento del concetto di stabile organizzazione che possa ricomprendere anche le imprese digitali.

L'OCSE ha perciò lavorato per arrivare ad una definizione di stabile organizzazione che frenasse tale fenomeno.

Nell'Art. 5 del Modello OCSE, infatti, viene individuato il concetto di stabile organizzazione materiale, che non si attiene alla presenza fisica nel territorio di uno Stato da parte di un'impresa.

Riguarda quei casi, molto frequenti per quanto riguarda l'economia digitale, in cui l'impresa non è presente fisicamente sul territorio di un altro Stato ma comunque questa ha una presenza economica, realizzata in modo tale da non necessitare una presenza fisica sul territorio, significativa e continuativa.

Questa rivisitazione del concetto di stabile organizzazione è divenuta ormai essenziale per affrontare le sfide poste dall'economia digitale.

Invece, «con le espressioni transfer price e transfer pricing (traducibili entrambe come "prezzo di trasferimento") si fa riferimento al corrispettivo dello scambio di beni o servizi tra aziende divise della stessa impresa ovvero tra società appartenenti allo stesso gruppo, che si tratti o meno, rispettivamente, di impresa con attività transnazionale o di gruppo multinazionale»²⁴.

Tali operazioni possono portare un fenomeno di elusione fiscale, poiché avvengono tra società che si appartengono ad uno stesso gruppo, ma che spesso sono stabilite in territori di Stati diversi.

Quindi «in materia di transfer pricing, in particolare, l'obiettivo della disciplina antielusiva consiste nell'evitare che all'interno del gruppo si selezioni una giurisdizione a minor impatto fiscale mediante il trasferimento di utili in favore di società di gruppo estera, all'esito di operazioni effettuate a prezzi inferiori al valore "normale", anche se, in realtà, la relativa disciplina è stata ritenuta applicabile indipendentemente dall'esistenza di una più elevata fiscalità nazionale rispetto a quella estera»²⁵.

2.3 SOLUZIONI INTERNE DEGLI STATI MEMBRI ED I POSSIBILI RISCHI

Vista l'assenza di misure immediate a livello UE o globale molti Stati membri hanno deciso di muoversi ed adottare soluzioni interne nell'ambito della tassazione digitale.

Mentre alcuni Stati hanno proposto delle imposte nazionali, altri hanno annunciato dei piani futuri per implementare la tassazione digitale e altri ancora hanno invece optato, per ora, di attendere il piano di soluzioni internazionali.

Gli Stati membri che si sono mossi attuando un piano di tassazione digitale sono: Austria,

²⁴ E. DELLA VALLE, *Il transfer price nel sistema di imposizione sul reddito*, Rivista di Diritto Tributario, fasc.2, 2009, p. 133.

²⁵ E. MARCHISIO, *Il valore del gruppo e il valore nel gruppo. Disciplina civilistica e fiscale degli scambi infragruppo a valore diverso da quello di mercato*, Rivista di Diritto Tributario, fasc.1, 2014, pag. 89.

Francia, Ungheria, Polonia, Slovacchia, Spagna ed Italia.

Le soluzioni proposte da questi Paesi hanno in comune alcune caratteristiche con la proposta della Commissione del 2018, come la soglia globale o la base imponibile. Questo fenomeno non è vantaggioso però, rischiando di rompere il regime di libera concorrenza all'interno del mercato unico, a causa delle diverse soluzioni prospettate internamente dai vari Stati membri.

Infatti, gli operatori stabiliti in Stati con regole meno rigorose di altri potrebbero trovarsi in una situazione di vantaggio competitivo rispetto ai concorrenti situati in Stati membri che applicano delle norme più rigide.

L'obiettivo dell'Unione Europea, quindi, è quello di garantire contemporaneamente sia la libera circolazione di beni e servizi all'interno del mercato unico sia garantire un regime di libera concorrenza tra tutti gli operatori del mercato.

Ad oggi, causa un assetto normativo non ancora efficiente ed idoneo ad affrontare la sfida proposta dall'avvento della *digital economy* al quale vanno aggiunte le varie soluzioni interne proposte dagli Stati membri, questo rischio è molto elevato.

I vari operatori del settore, senza un sistema normativo adeguato, che ne regoli il comportamento, possono scegliere di stabilirsi laddove la disciplina è per loro più favorevole, concludendo operazioni poi anche in altri Stati, andando a creare una concorrenza non più equa all'interno del mercato unico causando ripercussioni anche sugli utenti.

La difficoltà nel trovare una soluzione adatta al problema della tassazione della *digital economy* risiede nel trovare il giusto compromesso che porti quindi ad un regime di libera concorrenza dove sia imprese digitali che tradizionali siano tassate in modo equo.

Quindi anche percorrere la via dell'introduzione di norme ad hoc per imprese digitali potrebbe essere allo stesso modo dannoso perché potrebbe portare ad uno sbilanciamento della equa competitività sul mercato. In questo caso, infatti, potrebbe capovolgersi la situazione, andando a danneggiare le imprese digitali che si troverebbero in una situazione di svantaggio competitivo rispetto alle imprese tradizionali.

In definitiva, quindi, tutte le soluzioni proposte internamente dagli Stati membri, nonostante siano strumenti atti ad arginare un problema sempre più dirompente, portano più rischi che benefici.

È proprio per questa ragione che ad oggi, non tutti gli Stati membri si sono mossi in questa direzione, ma molti degli Stati hanno optato per l'attesa di una soluzione a livello globale, per poi conformarsi nel momento della sua attuazione.

CAPITOLO III

L'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI

3.1 RISPOSTA ITALIANA ALL'ECONOMIA DIGITALE

L'Italia è uno di quei Paesi membri, che dopo la Direttiva del Consiglio europeo, si è mossa alla ricerca di una soluzione interna al problema fiscale portato dall'economia digitale.

Il lavoro svolto dal legislatore italiano, si basa per l'appunto sulla proposta dell'Unione Europea contenuta in tale Direttiva, presentata nel 2018, progetto poi abbandonato dall'UE.

L'imposta sui servizi digitali (ISD) proposta dall'Italia, è un tributo che si differenzia perché non è un'imposta che colpisce il reddito né tantomeno il fatturato, ma è «una vera e propria imposta indiretta sull'uso dei dati personali degli utenti, perfettamente in linea con gli scopi per i quali è stata istituita. Essa colma infatti una evidente lacuna: la mancanza di un nesso fiscale tra il reddito transnazionale e lo Stato in cui sono localizzati gli utenti (fonte di ricchezza); e presenta un chiaro vantaggio: gli utenti non sono un dato controllabile da parte delle multinazionali, cosicché tale imposta rappresenta un efficace strumento di soluzione dei problemi di pianificazione fiscale aggressiva delle multinazionali»²⁶.

Tale soluzione presentata dal legislatore italiano, non è però definitiva essendo sottoposta ad abrogazione differita, il che significa che la sua abrogazione è in sospeso e diverrà definitiva nel momento in cui una soluzione a livello internazionale verrà trovata.

Quindi ha valenza di strumento temporaneo per affrontare le problematiche fiscali sempre più urgenti e complesse verificatesi con l'avvento della *digital economy*.

Ciò è confermato anche dagli accordi che l'Italia ha raggiunto recentemente a livello globale dai quali è emerso che tutte le tasse sui servizi digitali verranno abrogate e quindi rimosse non appena verranno adottate misure su scala internazionale per quanto riguarda la tassazione dell'economia digitale.

Ecco che quindi l'ISD, così come ogni altra misura simile adottata da qualsiasi altro Stato sono destinate ad essere delle soluzioni meramente transitorie e temporanee.

²⁶ N. SARTORI, *L'imposta italiana sui servizi digitali: Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc.4, 1 DICEMBRE 2021, p. 494.

3.2 I SOGGETTI PASSIVI ISD

L'imposta sui servizi digitali si applica a tutti gli imprenditori, indipendentemente dalla tipologia della loro organizzazione, residenti e non nel territorio dello Stato italiano che superano due soglie durante il periodo d'imposta (l'anno solare precedente a quello in cui viene applicata l'imposta).

Le due soglie riguardano:

- i ricavi globali complessivamente realizzati uguali o maggiori a 750 milioni di euro;
- ricavi collegabili a servizi digitali per una somma uguale o maggiore a 5,5 milioni di euro, realizzati sul territorio italiano.

Nella scelta delle due soglie il legislatore si è ispirato a quelle dettate dalla Direttiva del Consiglio europeo.

Il legislatore per quanto riguarda la prima soglia ha così optato per fissarla ad una quota identica a quella presente nella Direttiva, mentre per la seconda soglia ha deciso di modificarla, scegliendo una quota inferiore, pari ad una frazione di quella esposta nella Direttiva, più precisamente pari all'11%, passando così da 50 a 5,5 milioni di euro.

Lo scopo delle due soglie è quello di applicare l'ISD solo nei confronti di quelle imprese dalle grandi dimensioni che possano creare un effettivo valore attraverso l'utilizzo dei dati personali degli utenti, così da assoggettare tale imposta solamente a coloro i quali sono già attivi nel mercato digitale in maniera dominante e allo stesso tempo permettere l'ingresso in nel mercato di altri soggetti sia di piccole che di grandi dimensioni non andando ad ostacolare il regime di libera concorrenza.

Tali soglie si riferiscono solo all'ambito applicativo del tributo e non riguardano affatto la sua determinazione. Inoltre, si riferiscono sempre all'anno precedente a quello di applicazione dell'imposta, ciò significa che se un soggetto nell'anno di attuazione del tributo non supera le soglie predefinite, ma le ha superate invece l'anno precedente, egli sarà tenuto comunque a pagare l'imposta.

3.3 IL PRESUPPOSTO DELL'ISD

Individuare il presupposto dell'imposta sui servizi digitali è un compito decisamente poco semplice, è infatti complicato tracciare uno schema tipico per quanto riguarda questo tributo.

Infatti, «sembrerebbe un tributo multiforme, perché, per alcuni aspetti, assomiglia ad una accisa, per altri, ad un'imposta sulla pubblicità, per altri ancora, ad un'imposta sul fatturato (dato che la base imponibile è costituita dai ricavi lordi correlati ai servizi digitali domestici)»²⁷.

Per iniziare, tale imposta si applica su diversi tipi di servizi digitali usufruiti da utenti che sono localizzati sul territorio dello Stato italiano.

²⁷N. SARTORI, *L'imposta italiana sui servizi digitali: Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc.4, 1 DICEMBRE 2021, p. 494.

Tali servizi comprendono:

1. la diffusione, ad utenti di piattaforme digitali, di pubblicità mirata su tali piattaforme digitali;
2. la costituzione di piattaforme digitali, le quali consentono l'interazione tra gli utenti della piattaforma stessa, anche con lo scopo di agevolare lo scambio di beni e servizi (interfacce multilaterali digitali);
3. il trasferimento dei dati degli utenti.

«Per inquadrare la natura del nuovo tributo occorre considerare che gli utenti non sono consumatori finali (o clienti), ma sono loro stessi fattori di produzione, e contribuiscono pertanto alla creazione di valore per l'impresa»²⁸.

L'elemento caratteristico comune ai tre punti sopracitati è l'acquisizione ed il trasferimento dei dati degli utenti. Infatti, se ricollegare ciò al terzo punto non è affatto complicato, per quanto riguarda gli altri due è necessario precisare che il trasferimento di dati degli utenti è essenziale affinché possa essere messa in essere una pubblicità mirata verso una tipologia specifica di utente, ed altrettanto essenziale per semplificare l'incontro tra acquirente e venditore in una piattaforma digitale adibita allo scambio di beni e servizi.

Ciò che quindi appare subito evidente è la particolarità del presupposto dell'ISD, il quale non è più collegato ai due presupposti tradizionali del nostro ordinamento, ovvero reddito e patrimonio, ma riguarda una nuova forza economica rappresentata dall'acquisizione ed utilizzo dei dati personali degli utenti, i quali possono rappresentare un presupposto valido al pari di reddito e patrimonio poiché in grado di generare ricchezza futura.

Ecco che come precisato inizialmente, siamo di fronte ad una imposta che quindi non colpisce né reddito né fatturato ma per l'appunto va a colpire indirettamente l'uso da parte delle imprese dei dati personali degli utenti.

È inoltre, un'imposta proporzionale poiché la sua base imponibile è costituita dai ricavi lordi provenienti da quei servizi digitali, presentati nei paragrafi precedenti, in relazione ad utenti localizzati nel territorio dello Stato italiano.

«Per completezza, va aggiunto che:

- i costi di produzione non sono deducibili;
- l'imposta sul valore aggiunto e gli altri tributi diretti sono deducibili;
- i corrispettivi versati tra gli utenti come corrispettivo della cessione di beni o della prestazione di servizi non rientrano nella base imponibile;
- non sono considerati i corrispettivi della messa a disposizione di un'interfaccia digitale che facilita la vendita di certi prodotti soggetti ad accisa (quali bevande alcoliche, tabacchi e prodotti energetici);
- i ricavi infragruppo non rientrano nella base imponibile»²⁹.

²⁸ N. SARTORI, *L'imposta italiana sui servizi digitali: Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc.4, 1 DICEMBRE 2021, p. 494.

²⁹ *ibidem*.

3.3.1 Fattispecie e base imponibile dei servizi di pubblicità mirata

Una delle tre tipologie di servizi digitali che sono rilevanti ai fini dell'imposta sui servizi digitali è la veicolazione di pubblicità mirata, ed il Provvedimento relativo a questo servizio lo descrive come quella attività caratterizzata da due modalità:

- il collocamento del servizio su di una piattaforma digitale;
- esibizione del servizio sempre su di una piattaforma digitale.

«Tali attività generano – nei rapporti fra il collocatore e l'espositore, da un lato, e fra il collocatore e il relativo committente, dall'altro – ricavi considerati, in linea di principio e salva la delimitazione operata dal successivo punto 3.3 del Provvedimento, come “rilevanti” ai fini dell'imposta. Il punto 3.5 del Provvedimento definisce, infatti, come rilevanti i corrispettivi conseguiti vuoi nell'ambito dell'attività di collocamento presso interfacce digitali, vuoi quelli percepiti nell'ambito dell'attività di esposizione sulle interfacce medesime»³⁰.

Sono esclusi dai ricavi rilevanti ai fini dell'imposta quelli relativi alle transazioni infragruppo, ovvero l'attività di veicolazione della pubblicità riguardante prodotti o servizi di altre imprese facenti parte dello stesso gruppo non va a produrre una fattispecie imponibile ISD.

Il fine di ciò è quello di tassare solamente coloro i quali prestano servizi di pubblicità mirata a terze persone che non facciano parte dello stesso gruppo di imprese.

Dall'individuazione dei ricavi si passa ora alla determinazione della base imponibile, su cui andare ad applicare successivamente l'aliquota pari al 3%, corrispondente ad una percentuale derivante dal seguente rapporto:

- numeratore: numero di messaggi mirati di pubblicità mostrati nella piattaforma digitale ad utenti localizzati nello Stato;
- denominatore: totale dei messaggi mirati di pubblicità sulla piattaforma digitale (sia per utenti localizzati che non nel territorio dello Stato).

Alla percentuale risultante da tale rapporto, si moltiplicano i ricavi a livello mondiale rilevanti, il risultato ottenuto sarà la base imponibile cui viene applicata l'aliquota.

Ma quale è l'elemento caratterizzante che assoggetta un soggetto all'imposta e che in mancanza di esso non rende il soggetto un soggetto passivo dell'imposta? «L'elemento decisivo ai fini dell'imponibilità non è l'attività pubblicitaria, ma quella che presuppone la (o dipende dalla) predetta “profilazione”. In generale, infatti, un utile punto di vista per individuare il presupposto di un'imposta è quello di esaminare cosa distingue, sotto il profilo oggettivo, il soggetto che, a parità di ogni altra condizione, è escluso dall'imposta da quello che vi è sottoposto. Considerando l'i.s.d. in questa prospettiva, risulta abbastanza chiaro che l'elemento discriminante è, per l'appunto, il fatto che il messaggio pubblicitario è veicolato in funzione di una previa attività di raccolta di dati relativi al suo destinatario e di successiva elaborazione dei medesimi al fine di indirizzare (ossia di

³⁰ E. DELLA VALLE - G. FRANSONI. *L'imposta sui servizi digitali*, Wolters Kluwer Italia Srl, Milano 2022, pp. 73-74.

“mirare”) al medesimo un messaggio corrispondente al suo profilo (ossia ai suoi gusti, esigenze, abitudini ecc.)»³¹.

3.3.2 Fattispecie e base imponibile dei servizi di messa a disposizione di interfacce multilaterali

Quando si parla di interfaccia multilaterale, è difficile capire bene cosa si intende viste le varie definizioni di questa esistenti. L'imposta trattata prende in considerazione quelle interfacce intese come spazi nella Rete aperti sia per quanto riguarda l'offerta che per la domanda. Il valore di queste interfacce è nel collegamento e nelle interazioni tra i vari utenti di queste piattaforme. Più user hanno più alto sarà il valore creato da tali interfacce.

L'ISD prevede, innanzitutto, due diversi tipi di interfacce:

- piattaforme digitali il cui fine è quello di rendere facile lo scambio di beni e servizi fra i vari utenti della medesima piattaforma;
- piattaforme digitali che hanno il solo scopo di collegare fra loro gli utenti ma che potrebbero dare luogo a scambi di beni e servizi.

In base a tale distinzione quindi le piattaforme digitali vengono considerate in modo diverso se producono ricavi attraverso scambi o se li producono attraverso quote richieste per accedere al servizio della piattaforma digitale.

I ricavi così definiti sono quelli rilevanti ai fini dell'imposta sui servizi digitali, sempre al netto di quelli realizzati infragruppo, e solo per la parte che non concerne la somma pagata per lo scambio di beni o servizi.

«I ricavi rilevanti realizzati a livello mondiale sono imponibili solo per la parte riferibile al territorio dello Stato, la quale è determinata sulla base di una percentuale costituita:

a) nel caso dei ricavi derivanti dalla messa a disposizione di interfacce che agevolano gli scambi, dal rapporto fra il numero delle consegne di beni e delle prestazioni di servizi di cui almeno una controparte sia localizzata nel territorio dello Stato in base all'IP del dispositivo dal quale accede (restando dubbio, in base all'attuale formula del punto 4.4 del Provvedimento, se la “localizzazione” debba essere individuata per ogni singola consegna oppure se un singolo ordine localizzato nel territorio dello Stato attragga nel numeratore anche tutte le ulteriori consegne fatte al medesimo utente, ancorché la conclusione degli ulteriori scambi non abbia implicato l'uso di un dispositivo “localizzato”) e il numero totale di consegne Worldwide;

b) nel caso di ricavi derivanti dalla messa a disposizione di interfacce digitali che facilitano solo la comunicazione (ma non, in via immediata, gli scambi) la percentuale d'imponibilità è calcolata

³¹ E. DELLA VALLE - G. FRANSONI. *L'imposta sui servizi digitali*, Wolters Kluwer Italia Srl, Milano 2022, pp. 76-77.

come rapporto fra il totale degli utenti che hanno un conto (o, in termini anglosassoni, un account) aperto (anche solo per una parte dell'anno) attraverso un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato e il totale di tutti gli utenti»³².

Il prodotto tra percentuale così calcolata e totale ricavi rilevanti porta alla base imponibile alla quale poi si applicherà l'aliquota del 3%.

È utile ricordare che anche se non è immediato, anche qui i dati degli utenti hanno un ruolo assolutamente centrale; infatti, tali interfacce garantiscono l'interazione ed il collegamento tra gli utenti, ed interazioni e collegamenti non sono altro che trasferimenti e scambi di dati degli utenti iscritti alle piattaforme digitali.

3.3.3 Fattispecie e base imponibile dei servizi di trasferimento dei dati degli utenti

L'ultima tipologia di servizi da esaminare è quella che riguarda lo scambio ed il trasferimento dei dati degli utenti generati e raccolti dall'utilizzo di questi di piattaforme digitali, tale attività è caratterizzato da due elementi:

- giuridico: la possibilità di terze persone di, attraverso un corrispettivo, usare i dati;
- materiale: il tipo di dati utilizzati, infatti l'imposta tiene conto solo dell'utilizzo di quei dati ottenuti dall'utilizzo di piattaforme digitali da parte degli utenti.

I ricavi rilevanti ai fini dell'imposta sono quindi tutti quelli che, sempre al netto dei trasferimenti infragruppo per evitare fenomeni di doppia imposizione, provengono da tali attività.

La quota imponibile deriva anche qui da un rapporto tra:

- numeratore: numero totale di utenti localizzati nello Stato, che hanno generato i dati trasmessi;
- denominatore: numero totale di utenti generatori dei dati trasmessi.

Come nei due casi precedenti, si moltiplica il rapporto calcolato precedentemente con i ricavi rilevanti a livello mondiale, ottenendo così la base imponibile alla quale andrà applicata l'aliquota (3%).

La materia impositiva riguardante il trasferimento dei dati è molto simile a quella che riguarda i servizi digitali di pubblicità mirata, con la differenza che per quanto riguarda la prima ciò che è rilevante è il controllo di quei mezzi attraverso i quali gli operatori acquisiscono i dati, mentre per la seconda ciò che è rilevante è il potere di sfruttare i dati al fine di indirizzare il messaggio pubblicitario ai giusti utenti.

Inoltre «è evidente che, in questo caso, si devia rispetto al criterio sulla cui base è calcolata la percentuale di imponibilità del servizio di pubblicità mirata: si passa da un rapporto fra quantità di

³² E. DELLA VALLE - G. FRANSONI. *L'imposta sui servizi digitali*, Wolters Kluwer Italia Srl, Milano 2022, p. 85.

dati (sia pure espressa in termini di “messaggi”), a un rapporto fra quantità di utenti. La probabile giustificazione di questo criterio è da intravedersi nella difficoltà di stabilire con esattezza il numero e/o il valore monetario dei dati (riferibili a ciascun utente) generati o raccolti nel territorio di uno specifico Stato e poi oggetto di “trasmissione”. Il criterio adottato costituisce, secondo la spiegazione proposta, una forma di semplificazione che, in pratica, considera ciascun utente come potenziale “fonte” di un numero costante e omogeneo di dati. Crederemmo che sia questa esigenza di semplificazione a costituire altresì la spiegazione del motivo per il quale il numero di utenti “localizzati” da porre al numeratore comprende non solo quelli la cui localizzazione è avvenuta nel periodo d’imposta di riferimento, ma anche quelli la localizzazione nel territorio dello Stato si è realizzata nei periodi anteriori»³³.

3.4 CARATTERE TERRITORIALE DELL’IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI

Il tributo colpisce tutti i servizi digitali quando gli utenti di questi servizi sono localizzati nel territorio dello Stato italiano, ma quando un utente si considera localizzato in Italia?

I criteri per la localizzazione dell’utente vengono precisati all’interno del Provvedimento.

L’imposta è stata strutturata in maniera tale che i soggetti passivi ISD, l’utente o la controparte della prestazione del servizio non siano residenti e siano privi di una stabile organizzazione nello Stato italiano.

Per quanto riguarda la localizzazione del dispositivo ad esempio «il comma 40-bis della norma primaria collega la localizzazione al territorio dello Stato con riferimento principalmente all’indirizzo protocollo Internet (IP) del dispositivo stesso o di altro sistema di geolocalizzazione»³⁴.

Anche se questo sistema di localizzazione trame indirizzo IP, non permetta di individuare l’esatta posizione del dispositivo, è sufficiente comunque per associarlo al territorio statale.

La normativa comunque non ammette solamente il suddetto criterio per collegare un dispositivo al territorio italiano, ma consente anche l’utilizzo di altri strumenti, come quello che si basa sull’utilizzo del GPS, strumento estremamente affidabile vista la sua elevata precisione.

Altri strumenti utilizzati sono quelli che riguardano la rete Wi-Fi cui il dispositivo si connette o infine possono essere utilizzati i dati dell’utente di cui dispone l’impresa monitorando la sua attività da remoto.

I soggetti passivi ISD non sono tenuti a localizzare la posizione dell’utente attraverso l’IP, ma possono scegliere quello a loro più congeniale purché conservino tutta la documentazione dalla quale si possa rilevare: le procedure da loro attuate per localizzare gli utenti e che queste funzionino correttamente, i motivi per cui vengono usati tali metodi alternativi a quello dell’IP ed infine i risultati di tali criteri utilizzati.

³³ E. DELLA VALLE - G. FRANSONI. *L'imposta sui servizi digitali*, Wolters Kluwer Italia Srl, Milano 2022, pp. 80-81.

³⁴ Circ. N.3 Agenzia delle entrate, 23 marzo 2021, p. 49.

3.4.1 Criteri di localizzazione dei servizi di veicolazione di pubblicità mirata

Nel caso dei servizi di veicolazione di pubblicità mirata, «l'utente si considera localizzato nel territorio dello Stato se la pubblicità figura sul suo dispositivo nel momento in cui il dispositivo stesso è utilizzato nel territorio dello Stato, nell'anno solare, per accedere ad una interfaccia digitale»³⁵. Per localizzare il dispositivo dell'utente il soggetto passivo può utilizzare indistintamente tutti quei criteri esposti nel paragrafo precedente e comprende qualsiasi tipo di dispositivo di qualsiasi utente anche non residente in Italia.

Infatti, può creare ricavi rilevanti al fine dell'imposta la pubblicità mirata su una piattaforma digitale, mostrata sul dispositivo dell'utente non italiano che si trova in quel momento in transito sul territorio dello Stato italiano.

3.4.2 Criteri di localizzazione dei servizi di messa a disposizione di interfacce digitali

Per quanto riguarda invece la seconda tipologia di servizi digitali, quelli riguardante la messa a disposizione di un'interfaccia digitale, è necessario distinguere tra le due fattispecie di cui si compone tale servizio digitale.

1. interfaccia che agevola cessioni di beni o prestazione di servizi tra gli utenti: un utente dell'interfaccia è considerato localizzato nel territorio italiano quando nell'anno solare impiega un dispositivo per entrare nell'interfaccia digitale e compie una operazione nel periodo corrispondente sull'interfaccia. Si tiene conto il momento in cui l'operazione viene conclusa ovvero quando per l'impresa che controlla l'interfaccia, si manifesta il diritto al corrispettivo;
2. interfaccia che non agevola cessione e prestazione di beni e servizi: l'utente in questo caso si considera localizzato in Italia quando è fornito di un conto per tutto o una parte dell'anno solare, con il quale può entrare nell'interfaccia digitale e l'account è stato aperto tramite un dispositivo localizzato in Italia.

3.4.3 Criteri di localizzazione dei servizi di trasmissione dei dati degli utenti

Nel caso di servizi digitali che riguardano la trasmissione dei «dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale, l'utente si considera localizzato nel territorio italiano nell'anno solare in cui sono trasmessi i dati dallo stesso generati utilizzando un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato per accedere a un'interfaccia digitale nel medesimo anno solare o in periodi precedenti»³⁶.

³⁵ Circ. N.3 Agenzia delle entrate, 23 marzo 2021, p. 53.

³⁶ Circ. N.3 Agenzia delle entrate, 23 marzo 2021, p. 56.

Il collegamento tra territorialità e periodo d'imposta avviene nel momento in cui la raccolta dei dati avviene da un dispositivo localizzato in Italia, anche se tali dati verranno trasferiti in anni seguenti.

Ad esempio, se la raccolta di dati è avvenuta nel 2022 e tali dati verranno poi trasferiti negli anni seguenti (ad esempio nel 2025) tale servizio sarà oggetto ad ISD anche se la raccolta è avvenuta in anni precedenti.

3.5 LE ESCLUSIONI

Una volta definiti presupposto e natura dell'imposta sui servizi digitali, risulta più semplice andare a delineare quelle situazioni in cui è prevista l'esclusione dall'applicazione dell'imposta.

Il legislatore nazionale ha elencato quei servizi su cui non si applica l'imposta, nel comma 37-bis dell'art.1 della legge di bilancio del 2019. Tali servizi sono:

1. «la fornitura diretta di beni e servizi, nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale;
2. la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore di quei beni e servizi, quando il fornitore non svolge funzioni di intermediario;
3. la messa a disposizione di un'interfaccia digitale il cui scopo esclusivo o principale è quello della fornitura agli utenti dell'interfaccia, da parte del soggetto che gestisce l'interfaccia stessa, di contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento;
4. la messa a disposizione di un'interfaccia digitale utilizzata per gestire servizi finanziari;
5. la cessione di dati da parte dei soggetti che forniscono i servizi indicati alla lettera d);
6. lo svolgimento delle attività di organizzazione e gestione di piattaforme telematiche per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché la trasmissione dei relativi dati ivi raccolti e ogni altra attività connessa»³⁷.

Per quanto riguarda le lettere a) e b), i corrispettivi per le forniture di beni e servizi sono sempre esclusi anche se l'operazione è avvenuta attraverso un servizio di intermediazione poiché l'impresa crea valore attraverso i beni (materiali o immateriali) o servizi venduti e non attraverso il ruolo dell'utente.

Per il punto c) va innanzitutto definito il "contenuto digitale". Definizione che ritroviamo al punto 1 lettera c) del Provvedimento, il quale lo definisce come «qualsiasi fornitura di dati in formato digitale erogata attraverso l'accesso dell'utente all'interfaccia digitale sia online (streaming) sia da remoto (download)»³⁸.

Sono quindi escluse dall'ambito applicativo dell'ISD le forniture di contenuti digitali attraverso interfacce digitali anche quando queste possono consentire alcune interazioni tra gli utenti poiché tali interazioni sono secondarie e non lo scopo ultimo dell'interfaccia digitale.

³⁷ Circ. N.3 Agenzia delle entrate, 23 marzo 2021, pp. 34 e 35.

³⁸ Circ. N.3 Agenzia delle entrate, 23 marzo 2021, p. 37.

Tale esclusione poi si estende anche ai servizi di comunicazione e di pagamento quando chi gestisce l'interfaccia ha come fine principale quello di fornire tali servizi.

Lo scopo principale dell'attività viene valutato ogni anno d'imposta per tutti e tre i servizi descritti, con riferimento a tutti i tipi di servizi digitali prestati dall'impresa a livello globale.

I servizi alla lettera d) riguardano quelli per gestire attività regolamentate finanziarie prestati da un'interfaccia digitale. In questo caso il soggetto mette a disposizione una piattaforma dove l'utente non concorre a creare valore per la sua attività, perciò, non può rientrare nell'ambito di applicazione del tributo. Ciò che crea valore, quindi, non è l'utente ma il fatto che tale piattaforma crei circostanze sicure per operazioni finanziarie sia per venditori che compratori che non si verrebbero a creare in altre circostanze.

Allo stesso modo i servizi facenti parte della lettera e) sono esclusi dall'ambito applicativo ISD poiché si tratta di dati trasmessi nella fornitura di servizi descritti alla lettera precedente.

3.6 DICHIARAZIONE, VERSAMENTO ED OBBLIGHI CONTABILI

L'imposta sui servizi digitali come previsto dall'articolo 1 comma 42 della legge di bilancio del 2019 è da liquidare il 16 febbraio dell'anno solare successivo a quello in cui si verifica il presupposto del tributo e va presentata la dichiarazione relativa entro il 31 marzo sempre dell'anno solare successivo a quello in cui il presupposto si verifica.

I termini sono stati poi modificati dal decreto-legge n.41 del 22 marzo 2021 il quale prevede la liquidazione dell'imposta al 16 maggio e la presentazione della dichiarazione al 30 giugno, sempre nell'anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto dell'ISD.

Sono tenuti a presentare la dichiarazione e a liquidare il tributo tutti i soggetti passivi ISD, salvo il caso in cui il soggetto passivo non abbia effettuato operazioni imponibili (ricavi imponibili assenti).

Anche i soggetti non residenti sono tenuti alla dichiarazione e liquidazione del tributo, e possono farlo in diversi modi:

- «tramite stabile organizzazione nel territorio dello Stato;
- direttamente, se in possesso di un codice fiscale rilasciato dall'Amministrazione Finanziaria italiana;
- direttamente, previa richiesta del codice fiscale, qualora ne siano privi;
- tramite un rappresentante fiscale appositamente nominato;
- tramite la società designata nei casi consentiti»³⁹.

Nell'ultimo caso la società designata dovrà nella dichiarazione elencare i dati identificativi della società o delle società che l'hanno designata.

La dichiarazione presentata da qualunque soggetto passivo (residente o non) può essere rettificata, nei termini previsti, o integrata con una nuova dichiarazione redigendo un nuovo modello completo

³⁹ Circ. N.3 Agenzia delle entrate, 23 marzo 2021, pp. 75 e 76.

in tutte le sue parti. Tale dichiarazione è detta dichiarazione correttiva nei termini.

Se non può essere più presentata, se è già stata presentata la dichiarazione originaria, è possibile integrarla con una dichiarazione detta integrativa, che va presentata entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Tutte le dichiarazioni sono valide se presentate entro i termini esposti a inizio paragrafo, ma vengono considerate valide anche quelle presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine previsto, con applicazione però di sanzioni.

Il versamento invece va effettuato attraverso il modello F24, se il soggetto passivo non è residente nel territorio dello Stato italiano e non dispone di un conto corrente presso istituti bancari o postali italiani, il versamento va effettuato mediante bonifico bancario a favore del Bilancio dello Stato indicando nella causale codice fiscale, del tributo e l'anno di riferimento. Il pagamento dei soggetti non residenti va effettuato in euro.

3.6.1 Gli obblighi contabili

I soggetti passivi ISD hanno l'obbligo di tenere delle scritture contabili ai fini della rilevazione mensile su ricavi imponibili ed elementi utilizzati per calcolare le quote dei ricavi realizzati in Italia a riguardo dei servizi digitali svolti.

I soggetti passivi devono tenere obbligatoriamente quindi questi due documenti, un prospetto analitico e una nota esplicativa contenenti informazioni su ricavi ed elementi utili a quantificare l'imposta.

Il Prospetto analitico è un registro in cui vanno riportati mensilmente tutte quelle informazioni importanti per determinare la base imponibile e la liquidazione annuale dell'imposta.

Contiene poi tutti i ricavi realizzati ovunque nel Mondo divisi per tipologie di servizi imponibili cui si riferiscono, indicati in euro.

Se qualche registrazione fosse viziata o errata, è possibile correggere gli errori andando ad annullare la registrazione errata sostituendola poi, seguendo la procedura di storno, con quella giusta.

Vanno redatti entro la liquidazione dell'imposta, e con la liquidazione dell'imposta si chiudono anche le registrazioni di ciascun periodo d'imposta.

La Nota esplicativa invece contiene al suo interno le informazioni in forma descrittiva con lo scopo di rendere più chiari i dati riportati nel Prospetto analitico, dando anche ulteriori informazioni o chiarimenti sui metodi di raccolta delle informazioni per il calcolo della base imponibile.

Questa deve essere redatta entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione contrariamente a quanto avviene per il Prospetto analitico che va redatto invece entro il termine fissato per la liquidazione del tributo.

Infine, entrambi i documenti, firmati dal soggetto passivo o dal suo legale rappresentante,

devono essere conservati obbligatoriamente fino al momento in cui non scadano i termini previsti per la notifica degli avvisi di accertamento.

3.7 RIFLESSIONI CONCLUSIVE SULL'ISD

L'imposta sui servizi digitali, seppur abbia qualche difetto, come il fatto di creare incertezza fiscale e frammentazione all'interno del mercato unico e di non essere valida come un accordo comune a livello europeo, ha dalla sua parte anche pregi.

Innanzitutto, con questa soluzione l'Italia ha colmato l'assenza nel regime fiscale internazionale di una risposta alla tassazione dell'economia digitale, adottando una soluzione temporanea fino a quando una soluzione globalmente riconosciuta non sarà attuata.

L'Italia non è stata certamente l'unica a proporre una soluzione interna ma è anche vero che non tutte le soluzioni presentate dai vari Stati sono state applicate o se applicate risultano incompatibili con le convenzioni contro le doppie imposizioni.

Quindi il legislatore italiano ha il merito di essere riuscito a trovare una soluzione temporanea che arginasse il problema della tassazione della *digital economy* e che fosse allo stesso tempo compatibile con il diritto europeo.

Come detto quindi gli aspetti positivi del tributo sono tanti e anche se non può configurarsi come la soluzione definitiva risulta comunque essere un primo passo concreto verso la soluzione del problema.

CONCLUSIONI

Da quasi due decenni si è alla ricerca di una soluzione condivisa a livello globale, al problema portato dall'avvento delle tecnologie digitali e contestualmente dell'economia digitale.

Questo nuovo settore, la cui espansione è stata rapida ed ha pian piano influenzato quasi la totalità dei settori economici, con le sue caratteristiche peculiari ha mostrato la non adeguatezza del sistema fiscale internazionale.

La non necessità da parte degli operatori digitali di una stabile organizzazione in Stati diversi da quelli dove risiedono, lo sfruttamento dei dati degli utenti per creare valore hanno fatto sì che non vi erano regole impositive adeguate a tassare nel modo esatto tali soggetti.

Ciò che appare evidente è che soprattutto ci sia mossi in grave ritardo, allo scopo di ricercare una soluzione adatta per questo fenomeno.

Come analizzato nel corso dell'elaborato i primi lavori per la risoluzione del problema li abbiamo solo nel 2013, quando la *digital economy* era già presente ed era già una realtà affermata.

Dal 2013 ad oggi, si è continuato incessantemente a lavorare alla ricerca di una soluzione a livello globale, senza però essere ancora pervenuti ad una definitiva risposta.

Nonostante siano stati fatti enormi passi in avanti, la difficoltà maggiore di tutto ciò risiede nel trovare una soluzione che metta in accordo tutti gli attori protagonisti di questo scenario.

Come abbiamo visto sono stati fatti durante questi anni interventi sia sul piano internazionale (OCSE) che comunitario (UE) ed infine anche nazionale.

In questo clima di incertezza dovuto al fatto che il problema non sia stato ancora risolto, si continua a lavorare nell'intento di trovare una risposta a livello internazionale, nel frattempo però vari paesi, tra cui l'Italia non sono restati fermi ed hanno applicato internamente delle soluzioni temporanee al fine di arginare il più possibile questa complicazione.

BIBLIOGRAFIA

A. DE STEFANO, 2016, *L'economia digitale tra libertà di stabilimento ed elusione fiscale*, in *Diritto, Mercato e Tecnologia* (fascicolo 1).

E. DELLA VALLE, G. FRANSONI, 2022, *L'imposta sui servizi digitali*, Cedam.

F. TESAURO, 2020, *Istituzioni di diritto tributario*, UTET.

L. DEL FEDERICO, C. RICCI, 2015, *Digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon.

R. DE LAURENTIS, 2021, *Economia Digitale una regolamentazione da innovare*, Giappichelli.

T. JORDAN, 2019, *The Digital Economy*, Polity Pr.

DOCUMENTI CONSULTATI

Circolare N.3 Agenzia delle entrate, 23 marzo 2021.

Commissione Europea, *Proposta di Direttiva del Consiglio, relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, COM(2018) 148 Final, 21 marzo 2018.

Commissione Europea, *Direttiva UE COM nr. 147/2018 che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*.

E. MARCHISIO, *Il valore del gruppo e il valore nel gruppo. Disciplina civilistica e fiscale degli scambi infragruppo a valore diverso da quello di mercato*, *Rivista di Diritto Tributario*, fasc.1, 2014, pag. 89.

N. SARTORI, *L'imposta italiana sui servizi digitali*, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, fasc.4, 1 DICEMBRE 2021, pag. 494.

M. C. FREGNI, *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, fasc.1, 1° MARZO 2017, pag. 51.

OCSE/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Statement on 2 Pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalization of the economy*, 8 October 2021.

OCSE/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement*, 2015.

OCSE/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, 2020.

OCSE/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, 2015.

EU Commission, *Taxing the digital economy*, October 2021.

P. TULLIO, *Concorrenza leale e paritaria tra piattaforme digitali e operatori tradizionali all'interno del mercato unico: il caso star taxi*, Diritto del Commercio Internazionale, fasc. 3, 1 settembre 2021, pag 603.

G. FRANSONI, *La stabile organizzazione: nihil sub sole novi?*, Rivista di Diritto Tributario, fasc.2, 2015, pag. 123

G. FRANSONI, *La nozione di stabile organizzazione personale nel diritto interno e la rilevanza della "stabilità" dell'organizzazione*, Rivista di Diritto Tributario, fasc.4, 2002, pag. 363.

E. DELLA VALLE, *Il transfer price nel sistema di imposizione sul reddito*, Rivista di Diritto Tributario, fasc.2, 2009, pag. 133

M. PROCOPIO, *Le stabili organizzazioni e la congruità del loro fondo di dotazione*, Diritto e Fiscalità dell'assicurazione, fasc.3, 2013, pag. 285.

