



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in
Economia e Commercio

L'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI

THE DIGITAL SERVICES TAX

Relatore:
Prof. Christian Califano

Rapporto Finale di:
Giulia Mezzanotte

Anno Accademico 2022/2023

Indice

CAPITOLO 1: L'IMPOSIZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE.....	4
1.1.I PRIMI APPROCCI INTERNAZIONALI ALL'ECONOMIA DIGITALE.....	5
1.2.LA NASCITA DEL FENOMENO BEPS E L'ACTION 1 DEL FINAL REPORT.....	6
1.2.1 L'Action 1 del Final Report 2015.....	7
1.2.1.1. L'Equivalisation Levy.....	9
1.3. L'INTERIM REPORT DEL 2018.....	10
1.4. LE NUOVE PROPOSTE SUDDIVISE IN DUE PILASTRI.....	11
1.4.1. Le tre proposte all'interno del primo pilastro.....	11
1.4.2. Il Pillar Two e le regole nella "Global Anti-Base Erosion proposal" (GLOBE).....	13
1.4.3. Le conclusioni all'interno del Programme of Work.....	14
1.5. L'UNIFIED APPROACH DEL SEGRETARIO DELL'OCSE PER LE PROPOSTE DEL PILLAR ONE...14	
1.6. GLI ELEMENTI ANCORA DA DEFINIRE DEI DUE PILASTRI ALL'INTERNO DEI REPORT BLUEPRINT.....	16
1.7. I RECENTI ACCORDI SULLE POSSIBILI SOLUZIONI RELATIVE ALLA RIFORMA FISCALE GLOBALE.....	17
1.8. I 4 DOCUMENTI SOTTOPOSTI A CONSULTAZIONE PUBBLICA E LE ULTIME NOVITÀ DEL 2023.....	18
1.8.1. I temi oggetto di consultazione pubblica.....	18
1.8.2. I recenti risultati apportati dall'OCSE e i problemi della tassazione digitale ancora irrisolti.....	19
CAPITOLO 2: L'EUROPA E GLI INTERVENTI NORMATIVI SULLA TASSAZIONE DIGITALE.....	21
2.1. LA PROPOSTA DI DIRETTIVA RELATIVA ALLA TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ CON UNA PRESENZA DIGITALE SIGNIFICATIVA.....	23
2.2. LA PROPOSTA DI DIRETTIVA CHE INTRODUCE LA DIGITAL SERVICES TAX EUROPEA.....	24
2.2.1. Il fondamento giuridico della proposta e i problemi di doppia imposizione.....	25
2.2.2. I ricavi soggetti alla nuova tassazione e l'individuazione dei soggetti passivi.....	27
2.2.3. La localizzazione dell'utente nell'Unione europea e il calcolo della base imponibile d'imposta dei singoli Stati membri.....	29
2.2.4. Obblighi formali.....	30
2.2.5. Che tipo di imposta è la Digital Services Tax.....	31

2.3. IL DESTINO DELLA PROPOSTA DI DIRETTIVA EUROPEA E LE RECENTI NOVITÀ.....	31
CAPITOLO 3: L'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI ITALIANA.....	33
3.1. I PRIMI INTERVENTI LEGISLATIVI ITALIANI.....	34
3.1.1. I fondamenti costituzionali e il criterio di collegamento tra contribuente e Stato..	34
3.1.2. La "significativa presenza economica" nel TUIR.....	35
3.2. L'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI.....	36
3.2.1. Le caratteristiche dell'imposta sui servizi digitali, il problema della doppia imposizione e la deducibilità dall'IRES e IRAP.....	37
3.2.2. L'ambito soggettivo del nuovo tributo.....	39
3.2.3. L'ambito oggettivo.....	40
3.3. IL PRESUPPOSTO DELLA ISD E LA CENTRALITÀ DEL DATO.....	43
3.3.1. Il servizio di veicolazione di pubblicità mirata.....	43
3.3.2. La messa a disposizione di un'interfaccia multilaterale per fornire una "rete sociale" e per svolgere i servizi di intermediazione.....	44
3.3.3. I servizi di trasmissione dei dati.....	44
3.3.4. Il potere di controllo sul dato come presupposto dell'imposta sui servizi digitali.....	45
3.3.5. Il concetto di creazione di valore per l'imposta sul valore aggiunto e per l'imposta sui servizi digitali.....	46
3.4. I SERVIZI DIGITALI ESCLUSI DALL'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI.....	47
3.5. LA LOCALIZZAZIONE DEI RICAVI NEL TERRITORIO DELLO STATO.....	48
3.6. ASPETTI APPLICATIVI DELL' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.....	50
3.7. CRITICITÀ DEL NUOVO TRIBUTO ITALIANO.....	51
CONCLUSIONI.....	53
Bibliografia.....	56
Sitografia.....	57

CAPITOLO 1: L'IMPOSIZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE

L'oggetto di approfondimento riguarderà i problemi posti in essere dalla tassazione dell'economia digitale che, con il suo recente avvento, hanno suscitato numerosi dibattiti in molte discipline soprattutto in ambito economico-fiscale. Il risultato della ricerca si focalizzerà su quali ragioni hanno portato a mettere in discussione, durante l'inquadramento all'interno dell'ordinamento tributario globale dei modelli economici, i principi del sistema tributario internazionale, stabili per più di trent'anni; e, una volta capito questo, ricostruire cronologicamente in che maniera si è proceduto per garantire un sistema impositivo in grado di incorporare le forme connesse al nuovo modello di business, l'economia digitale. In particolare, in questo capitolo si esaminerà in che modo l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) ha cercato di dare consigli ai singoli ordinamenti statali su come creare un presupposto territoriale d'imposta che vada a collegare il contribuente che svolge attività digitali, improntate su servizi immateriali, ad uno specifico Stato per evitare che il reddito da lui prodotto attraverso tali attività non venisse tassato in alcuna giurisdizione.

L'economia digitale viene definita come " *il risultato di un processo di trasformazione portato dall'informazione e la tecnologia della comunicazione (ICT), che ha reso le tecnologie più economiche, più potenti e ampiamente standardizzate, migliorando i processi aziendali e rafforzando l'innovazione in tutti i settori dell'economia.*"¹Le nuove tecnologie hanno caratterizzato la *digital economy* come "transnazionale"²poiché esse hanno agevolato i contatti tra gli operatori economici e superato i confini nazionali.

La problematica principale che si era presentata nell'affrontare il tema della tassazione della *digital economy* riguardava l'aspetto della "aterritorialità"³ intesa come possibilità di sorgere e svolgere attività in un luogo senza un collegamento tangibile nel territorio in cui viene creata ricchezza. I criteri di collegamento con uno Stato utilizzato nella tassazione dei redditi si basavano su un collegamento territoriale che prevedeva la presenza fisica dell'operatore in esso, ma le attività economiche svolte dai soggetti dell'economia digitale potevano essere esercitate in uno Stato senza avere alcuna

¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy", Action 1: Final Report, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 13

² E. Della Valle e G. Frasoni, L'Imposta sui servizi digitali, Milano, CEDAM, 2022, p. XVII; B. Santacroce e S. Ficola, Il commercio elettronico-regime fiscale e guida normativa, V edizione, Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore, 2021, p.139 cit: "Il reddito derivante dalle transazioni che avvengono nel commercio elettronico è un reddito che possiamo definire come "transnazionale", ovvero un reddito realizzato da un soggetto residente in uno Stato diverso da quello nel quale lo stesso si produce"

³ L. Bosco e P. Pasquale, La tassazione dell'economia digitale, in E. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), L'Imposta sui servizi Digitali, Milano, CEDAM, 2022, p.3

infrastruttura in esso o alcun tipo di rapporto. I redditi prodotti dalle imprese digitali sfuggivano, perciò, dalla tassazione in un territorio poiché tale casistica non era stata prevista nelle regole pattuite nei trattati internazionali e nelle norme consuetudinarie internazionali sancite più di un secolo fa.

Si ricordano il “Modello contro le Doppie Imposizioni” emanato nel 1922 dalla Società delle Nazioni come riferimento per determinare il reddito imponibile di un tributo in uno Stato: si è tassati in uno Stato se ivi residenti o se aventi una stabile organizzazione in esso. La stabile organizzazione è il criterio di collegamento di una fattispecie di un tributo tra una giurisdizione statale e un soggetto non residente; con essa si intende, come sancisce l’articolo 5 del Modello, l’”esistenza in un determinato luogo di una sede fissa d’affari, attraverso cui l’impresa svolge tutto o in parte la sua attività.”

Di fronte a tale nuovo scenario economico era necessario trovare una soluzione per localizzare e sottoporre a tassazione in uno specifico territorio il reddito imponibile delle grandi multinazionali del settore digitale, che non hanno una stabile organizzazione in uno specifico Stato. L’OCSE ha elaborato indicazioni programmatiche, linee guida con l’obiettivo di trovare un possibile criterio di collegamento, un presupposto territoriale d’imposta, e ha consigliato ai singoli stati di attendere la definizione di norme attuative in grado di garantire un allineamento delle misure adottate su scala globale. Nonostante ciò, negli ultimi anni, per evitare l’assenza nelle casse degli Stati di ingenti somme dovute a titolo di imposta sui redditi dalle multinazionali dei servizi digitali, sono state adottate iniziative unilaterali ed europee seguendo i consigli finora elaborati dall’Organizzazione.

1.1. I PRIMI APPROCCI INTERNAZIONALI ALL’ECONOMIA DIGITALE

Alla fine del secolo scorso hanno avuto luogo le prime conferenze riguardanti l’economia digitale promosse dall’OCSE: è un’organizzazione internazionale formata da rappresentanti di paesi sviluppati aventi in comune un sistema di governo democratico e un’economia di scala, che si occupa di studi economici e dà consigli in merito ai paesi membri.

Il tema di discussione della prima conferenza del 1997 a Turku, in Finlandia, intitolata “Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers”, riguardava i rapporti tra il commercio elettronico, le economie digitali e il sistema fiscale. La seconda, ad Ottawa nel 1998, è stata svolta dal *Committee on Fiscal Affairs (CFA)* dell’OCSE che ha stilato il rapporto “Electronic Commerce: A Discussion Paper on Taxation Issues” dove sono stati definiti cinque principi fiscali cui avrebbe dovuto ispirarsi la regolamentazione del commercio digitale:

- Neutralità fiscale: la tassazione dovrebbe essere neutrale ed equa tra forme di commercio elettronico e tra commercio elettronico e commercio di tipo tradizionale, cosicché le decisioni

siano improntate su criteri economici e non da implicazioni fiscali. Contribuenti in situazioni simili, coinvolti in operazioni simili, dovrebbero essere assoggettati a livelli simili di tassazione.

- Efficienza: i costi di compliance a carico dei contribuenti e quelli amministrativi a carico delle autorità fiscali dovrebbero essere minimizzati.
- Certezza e Semplicità: le regole fiscali dovrebbero essere chiare e semplici da comprendere, affinché i contribuenti possano anticipare le conseguenze fiscali di una transazione, anche con riguardo al quando, al dove e al come le imposte saranno dovute.
- Effettività ed Equità: la tassazione dovrebbe produrre il giusto ammontare di imposte nel giusto frangente. Gli spazi per l'evasione e l'elusione fiscale dovrebbero essere minimizzati mantenendo le contromisure proporzionate ai rischi.
- Flessibilità: i sistemi di tassazione dovrebbero essere flessibili e dinamici per assicurare che tengano il passo con gli sviluppi tecnologici e commerciali⁴.

In questa conferenza l'OCSE ha cercato di improntare i cambiamenti futuri con un approccio neutrale e conservativo poiché un'estensione delle regole preesistenti sarebbero potute bastare ad adattare le norme tributarie ai cambiamenti portati dalla *Digital Economy*.

1.2. LA NASCITA DEL FENOMENO BEPS E L'ACTION 1 DEL FINAL REPORT

Gli schemi operativi delle cosiddette "Multilateral Enterprises"⁵ (MNE) si basavano sulla localizzazione di quanto veniva prodotto grazie ai servizi digitali in territori dove la pressione fiscale era bassa o nulla: ciò andava contro i trattati internazionali, i quali si prefiggevano di adottare misure contro l'evasione o l'elusione fiscale e garantire l'equità e neutralità fiscale. Per questo, nel 2012 i leader del G20 hanno appoggiato l'OCSE nello studiare il fenomeno denominato BEPS, "Base erosion and profit shifting": si intende quel fenomeno in cui le imprese sfruttano i disallineamenti dei sistemi tributari internazionali per diminuire il carico fiscale ed erodere la loro base imponibile soggetta poi a tassazione.

Per affrontare suddetta problematica l'OCSE ha pubblicato nel 2013 un documento denominato "Addressing Base Erosion and Profit Shifting" cosiddetto "Rapporto BEPS": si è trattato di un piano d'azione per dotare i Paesi di strumenti nazionali e internazionali utili a riallineare il potere impositivo con la sottostante realtà economica. Questo appena descritto si è consolidato nell'"Action Plan on

⁴ Confindustria, Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia, Nota di Aggiornamento, 2019, p.12-13

⁵ L. Bosco e P. Pasquale, La tassazione dell'economia digitale, in E. Della Valle e G. Fransoni (a cura di), L'Imposta sui servizi Digitali, Milano, CEDAM, 2022, p.6

Base Erosion and Profit Shifting”, in breve “BEPS-Action Plan”, un piano suddiviso in quindici diversi ambiti d’azione basati su tre elementi:

- garantire coerenza internazionale della tassazione dei redditi;
- ripristinare tutti gli effetti e benefici degli standard internazionali;
- garantire trasparenza tutelando maggiormente la certezza e la prevedibilità.

Nell’Action Plan sono state evidenziate le novità portate dall’economia digitale, come la grande rilevanza dei beni immateriali, la diffusione di un sistema di business multilaterale e l’utilizzo massivo dei dati, le quali hanno reso complesso il lavoro di determinazione della giusta giurisdizione in cui i redditi di tali modelli dovevano essere tassati.⁶

Ciò che in questa sede più ci interessa è la prima delle quindici azioni, l’Action 1 intitolata “Addressing the tax challenges of the digital economy” dedicata al contrasto delle problematiche connesse alla tassazione digitale. L’indagine sottoposta in questa prima azione è stata suddivisa in tre tematiche:

1. definire i criteri da adottare per identificare una significativa presenza digitale di un’impresa in un altro Stato senza un riferimento tangibile, fisico, in esso;
2. attribuire valore creato dalla generazione di dati attraverso l’utilizzo di prodotti o servizi digitali;
3. classificare il reddito proveniente dai nuovi modelli di attività economica digitale.

Le altre azioni avevano lo scopo di cercare soluzioni per contrastare alcuni schemi operativi messi in atto dalle imprese, nei quali si sfruttavano i disallineamenti dei sistemi tributari internazionali per erodere la base imponibile soggetta a tassazione e diminuire il carico fiscale, non solo con riguardo specifico alle imprese del settore digitale, ma alla generalità degli operatori economici. In tale prospettiva si può citare l’Action 7⁷, nella quale si è cercato di intervenire sul concetto della stabile organizzazione, e le azioni 8-10 che si sono concentrate sul riallineamento della disciplina dei prezzi di trasferimento ai nuovi processi di creazione di valore.

1.2.1. L’ACTION 1 DEL FINAL REPORT 2015

Il compito di sviluppare i lavori preposti dall’Action 1 del progetto BEPS è stato affidato dall’OCSE nel 2013 ad un’apposita “Task Force On Digital Economy” (TFDE): è un corpo sussidiario del Comitato degli Affari Fiscali dell’OCSE aperto alla partecipazione anche di Paesi non membri dell’Organizzazione. La TFDE dopo due anni di elaborazione, il 5 ottobre 2015 ha pubblicato i suoi consigli in un documento

⁶ Confindustria, Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell’economia, Nota di Aggiornamento, 2019, p. 18

⁷ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- Final Report, 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

denominato “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report” cosiddetto “Report finale”.

L’ambito di studi, oggetto dell’Action 1, ha riguardato la difficoltà di individuazione della giurisdizione nella quale sottoporre a tassazione il valore creato dalle multinazionali grazie ai servizi digitali, derivante dai problemi legati alle caratteristiche della *digital economy*. L’analisi compiuta dalla TFDE ha individuato una serie di tratti comuni fiscalmente rilevanti tra i nuovi modelli di business digitalizzati: l’utilizzo intensivo dei dati, la mobilità dei beni immateriali oggetto delle transazioni dei servizi digitali; la presenza di un effetto rete cioè meccanismi in cui le decisioni di un utente si ripercuotono sugli altri; il ricorso a modelli di business multilaterali in cui i gruppi di soggetti interagiscono tra di loro tramite una piattaforma anche al fine di agevolare lo scambio di beni e servizi; la tendenza al monopolio o oligopolio ma anche la volatilità del mercato dovuta dall’assenza di barriere all’ingresso per le nuove imprese e dalla presenza di tecnologie in evoluzione. In particolare, è stato evidenziato il problema dell’assenza di legami fisici con un territorio in cui si crea ricchezza, legame finora indispensabile per individuare il presupposto territoriale ai fini fiscali. Anche la ricchezza creata è stata oggetto di perplessità perché derivante dall’utilizzo del “dati”, qualcosa di difficile da valutare economicamente ed inquadrare fiscalmente. Per ultimo, è stato sottoposto il problema relativo ai pagamenti dei nuovi prodotti e servizi digitali.

Individuate le caratteristiche dei modelli di business, la TFDE ha cercato di esaminare delle possibili soluzioni per individuare quali ordinamenti statali potevano tassare i redditi di questi modelli e su quali presupposti, tenendo in considerazione i principi fiscali definiti nella conferenza di Ottawa. La prima contromisura ha riguardato la possibilità di introdurre nuove regole per determinare il nesso territoriale basate sul concetto di “presenza economica significativa”: si intendeva la possibilità di localizzare un’impresa non residente e il suo relativo reddito imponibile in uno Stato quando non rientrava nel presupposto materiale fino a quel momento adottato, grazie all’uso di fattori che indicavano un’interazione continua con l’economia di un’altra giurisdizione. I fattori presi in considerazione erano sia di carattere digitale, come la localizzazione di un sito web o una piattaforma che si rivolge ad uno specifico mercato locale, sia relativi all’utente come il numero di utenti attivi mensili o il numero di contratti conclusi oppure il volume dei contenuti digitali raccontati.

Per affrontare il tema dei pagamenti è stata ipotizzata l’applicazione di una ritenuta alla fonte per alcune tipologie di pagamenti effettuate da soggetti residenti o aventi stabile organizzazione per l’acquisto online di beni e servizi forniti da non residenti. Questa soluzione è stata valutata sia per

risolvere il problema dei pagamenti online sia come metodo di riscossione dei tributi collegato con le nuove regole di nesso sopra descritte⁸.

1.2.1.1. L'Equalisation Levy

La TDFE ha proposto, inoltre, l'introduzione di un "prelievo di perequazione" o "compensazione", cosiddetto *Equalisation Levy*, abbreviato EL, un'imposta indiretta volta a ridurre le disparità di trattamento tra imprese residenti e non residenti dotate di una presenza economica significativa secondo i principi di neutralità ed equità fiscale definiti ad Ottawa. Più che una soluzione netta l'OCSE ha prospettato diverse ipotesi di applicazione dell' *Equalisation Levy* in funzione delle scelte di politica fiscale di volta in volta perseguite dagli Stati. La proposta più elaborata e ambiziosa è stata qualificata come "Comprehensive Equalisation Levy" la quale mirava a togliere quasi del tutto le disparità tra imprese residenti e non residenti operanti nel settore digitale, prevedendo un'imposta che avrebbe colpito tutte le transazioni digitali concluse da remoto con clienti residenti nello Stato, a condizione che l'impresa fornitrice avesse avuto una "presenza economica significativa" in quella giurisdizione, presenza esistente per il semplice fatto che ci sarebbe stato un consumo di beni e servizi prestati dall'impresa stessa. In alternativa, una soluzione più praticabile nel breve periodo sarebbe stata l'applicazione di un'imposta limitata alle sole transazioni che avrebbero comportato la conclusione di un contratto per la vendita di beni e servizi tra due o più parti attraverso una piattaforma digitale: anche questa proposta avrebbe previsto che l'imposta sarebbe stata commisurata ai corrispettivi lordi⁹ per la cessione del bene o prestazione del servizio. Quest'alternativa più ristretta è stata denominata come "Digital Platform Equalisation Levy". Ulteriori proposte sono state sottoposte nel documento del Final Report, però tutte, mirando ad un tributo che doveva gravare sia sulle imprese residenti che non residenti allo stesso modo, presentavano problemi relativi alla possibile doppia imposizione in quanto la stessa ricchezza poteva essere tassata due volte sia per le imprese residenti che si vedevano assoggettare anche tale ricchezza all'imposta sui redditi prodotti nello Stato, sia per le imprese non residenti che erano sottoposte anch'esse alle imposte sui redditi nel Paese di loro residenza. Occorreva, quindi, una soluzione per neutralizzare i problemi sorti da queste ipotesi, come la possibilità di dedurre l'*Equalisation Levy* dall'imposta sui redditi delle imprese residenti e, per le imprese non residenti l'applicazione di tale imposta a quella ricchezza che nel Paese residente non veniva sottoposta all'imposta sui redditi oppure sottoposta ad un'imposizione molto bassa. Un'altra ipotesi per evitare problemi di doppia

⁸ Confindustria, Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia, Nota di Aggiornamento, 2019, p. 22

⁹ Nel Final Report l'imposta di compensazione, l'EL, è stata delineata come un'imposta gravante sui corrispettivi lordi pagati dai clienti residenti per l'acquisto di beni e servizi digitali forniti da imprese non residenti

imposizione poteva essere, per le imprese non residenti quella del metodo del credito d'imposta, riconoscendo un credito per il tributo pagato nello Stato di non residenza, ossia in quello del consumo, da utilizzare in compensazione con le imposte sul reddito dovute nello Stato di residenza¹⁰.

In conclusione, l'OCSE, all'interno del Report finale dell'Action 1, non ha raccomandato nessuna delle possibili soluzioni¹¹ a causa dell'incompatibilità di esse con i principi all'interno dei trattati internazionali adottati dai singoli Stati, confidando sugli impatti che le altre azioni del progetto BEPS avrebbero prodotto nelle giurisdizioni statali. Inoltre, l'OCSE ha lasciato ai singoli Stati la possibilità di adottare misure unilaterali o bilaterali aggiuntive con il rispetto dei principi internazionali.

1.3. L'INTERIM REPORT DEL 2018

Visti i primi risultati positivi del progetto BEPS, sono stati coinvolti altri Paesi, anche quelli in via di sviluppo. Su suggerimento del G20, nel 2016 è stato istituito l'*Inclusive framework on BEPS (IF)* al quale hanno aderito oltre 110 giurisdizioni e, nello stesso periodo, è stato rinnovato il mandato della TFDE con il compito di assistere i nuovi partecipanti al progetto ed elaborare un rapporto intermedio entro il 2018 e uno conclusivo entro il 2020. Il 16 marzo 2018, dopo un processo di consultazione pubblica, è stato pubblicato il rapporto intermedio con il titolo "Tax Challenges Arising From Digitalisation- Interim Report¹²".

La prima parte del documento del 2018 è stata dedicata alle modalità di creazione di valore da parte delle imprese digitali. Sono stati individuati tre processi di creazione di valore: il primo, adatto a tutti i modelli di business, attiene alla "value chain" intesa come catena di attività distinte, ma collegate e sequenziali, che consentono di convertire gli input in output facendo aumentare il loro valore; il secondo processo detto "value network" si riferisce al valore creato dalle nuove tecnologie di intermediazione utilizzate dai gestori della piattaforma in grado di mettere in contatto i clienti interessati ed interagire tra di loro per instaurare relazioni non necessariamente di natura economica. L'ultimo processo riguarda il "value shop" caratterizzato dall'intensivo utilizzo di una tecnologia per fornire la soluzione più adatta alla domanda di uno specifico cliente/utente; in quest'ultimo ciò che crea valore sta nella capacità dell'impresa di comunicare soluzioni mirate al consumatore accrescendo così la sua reputazione¹³.

¹⁰ L. del Federico, Il sistema tributario e l'economia digitale, L. del Federico e F. Paparella (a cura di) Diritto tributario digitale, Pisa, Pacini Editore Srl, 2023, p. 49-50

¹¹ Infatti, l'Equivalisation Levy ha perso importanza nei lavori successivi presentati dall'OCSE per poi scomparire totalmente

¹² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Tax challenges Arising from digitalisation- Interim Report 2018", Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Publishing, Paris

¹³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Tax challenges Arising from Digitalisation- Interim Report 2018", Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Publishing, Paris, par 65 e ss

In questa sede l'OCSE ha ripreso l'idea della *Equivalisation Levy* esaminando le prime esperienze degli Stati che l'hanno introdotta nei loro ordinamenti. Tuttavia, l'OCSE si è mostrata prudente verso questa tipologia di tributo giacché avrebbe portato problemi di doppia imposizione, come abbiamo prima anticipato: infatti, nei lavori successivi, non è stata più presa in considerazione per affrontare i problemi legati alla tassazione digitale.

All'interno dell'Interim Report sono emerse diverse posizioni tra i Paesi dell'Inclusive framework sul definire il ruolo del "dato" e degli utenti nel concetto di creazione di valore. Pensieri discordanti sono stati presi in considerazione anche sulla pianificazione dei lavori da concludere entro il 2020: alcuni favorevoli ad interventi circoscritti evitando di revisionare i principi fiscali vigenti, altri propensi ad una revisione completa di tali principi non solo con riguardo alle grandi imprese digitali ma all'intera economia, e gli ultimi fiduciosi nei risultati del progetto BEPS se ampliato a più Paesi.

Da queste diverse posizioni l'OCSE ha individuato una maggioranza nel trovare soluzioni di compromesso per ridefinire i principi del nesso e quelli riguardanti l'allocazione dei profitti.

1.4. LE NUOVE PROPOSTE SUDDIVISE IN DUE PILASTRI

Fermo restando l'obiettivo di elaborare un rapporto conclusivo dei lavori nel 2020, sono state pubblicate nuove proposte dai partecipanti dell'Inclusive Framework nel documento chiamato "Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy- Policy Note" approvato il 23 gennaio 2019. Per la prima volta si è parlato di suddividere i lavori in due pilastri: il primo pilastro, "Pillar One", riguardante le modifiche del nesso territoriale e l'allocazione dei profitti, e il "Pillar Two" attinente alle rimanenti questioni del BEPS.

1.4.1. LE TRE PROPOSTE ALL'INTERNO DEL PRIMO PILASTRO

Sono state avanzate tre proposte oggetto di analisi per quanto riguarda i lavori delineati dal "Pillar One":

1. la prima, denominata "user participation proposal", come noto dal titolo, si basava sul fatto che la continua e attiva partecipazione degli utenti poteva generare valore ad alcuni modelli di business altamente digitalizzati, detti "highly digitalized business¹⁴", come le piattaforme di social media, i motori di ricerca e i marketplaces online. Le modifiche proposte alle regole di nesso e allocazione dei profitti riguardavano solo le attività sopra previste e poche altre simili, e l'adeguamento di tali norme poggiava sull'imposizione del reddito "residuale" nella

¹⁴ L. Bosco e P. Pasquale, La tassazione dell'economia digitale, in E. Della Valle e G. Fransoni (a cura di), L'Imposta sui servizi Digitali, Milano, CEDAM, 2022, p.13

giurisdizione in cui si trovava l'utente, luogo di creazione del valore. Il calcolo della base imponibile da attribuire nello Stato in cui si trova l'utente veniva fatto con metodi di ripartizione dell'utile residuale¹⁵ o non routinario. L'elemento a favore di questa tesi è stato la possibilità di applicare le norme già esistenti ai profitti delle attività "routinarie" e limitare le nuove proposte all'utile o la perdita residuale e ad un ristretto numero di attività. Allo stesso tempo sono state sollevate critiche sul limitato numero di modelli di business, ritenuto contro il principio di neutralità fiscale.

2. la seconda proposta riguardava il concetto di "marketing intangibles"¹⁶ (MI) come generatore di ricchezza per le imprese digitali: sono quei beni intangibili che contribuiscono alle attività di marketing e di vendita, nozione presa dalla disciplina sui prezzi di trasferimento. Il collegamento territoriale tra una giurisdizione e un'impresa non residente e non avente una stabile organizzazione che in questa proposta è stato analizzato, poggiava sul fatto che i beni immateriali potevano creare valore: ad esempio, i marchi commerciali ed i nomi scaturiscono nella mente dei clienti/utenti una predisposizione positiva verso quei beni o servizi. Vista la generalità del presupposto territoriale, si era pensato ad un suo possibile generico utilizzo per ogni tipologia di impresa. In più, la proposta ha suggerito di modificare non solo il nesso territoriale e l'allocazione dei profitti ma anche la disciplina dei prezzi di trasferimento. Sul piano applicativo, la base imponibile presa in considerazione, si basava, come nella prima proposta, solo sull'utile non routinario o residuale. Anche su questa proposta sono emerse critiche sul presunto approccio semplicistico alle attività di marketing poiché potrebbero causare effetti anche al di fuori di un territorio cui sono rivolte, indipendente dalla volontà dell'impresa.
3. La terza ed ultima proposta all'interno del primo pilastro richiamava il concetto di "Presenza Economica Significativa" (PES), già ampiamente dibattuto nell'Action 1. Come già ribadito, una presenza fiscalmente rilevante in un territorio giurisdizionale si poteva individuare sulla continua interazione economica dell'impresa non residente in un territorio. Per i sostenitori di quest'ultima proposta, il metodo di allocazione dei profitti, diversamente dalle altre due, si basava sulla ripartizione in modo frazionato dei profitti globali dell'impresa. Inoltre, in linea con quanto scritto nell'Action 1, è stata presa in considerazione la possibilità di affiancare alle

¹⁵ Il reddito residuale è quello che residua dopo aver sottratto ai ricavi i costi operativi e il costo del capitale investito

¹⁶ La locuzione di "marketing intangibles" utilizzata in questa sede richiama il concetto espresso dalle linee guida OCSE in materia di prezzi di trasferimento-OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration 2017, OECD TPG

regole relative alla presenza economica significativa un'imposta "ad hoc" sui pagamenti lordi fatti da un'impresa con una PES in uno Stato, con sistemi di ritenuta alla fonte ed un'aliquota contenuta.

Le prime due proposte hanno avuto un approccio molto simile: entrambe erano basate su un sistema impositivo dei profitti di un'impresa nel luogo dove essa crea ricchezza che coincide con il luogo di localizzazione degli utenti; il ruolo degli utenti è stato inteso, per la prima proposta, in modo diretto, e per la seconda, tramite i MI, *marketing intangibles*. Inoltre, entrambe hanno suggerito di prendere come base imponibile solo l'utile residuale per mantenere un approccio coerente con l'impianto normativo previgente¹⁷.

Oltre i concetti presi in considerazione nel formulare le tre proposte di lavoro, l'OCSE ha aggiunto all'interno dei lavori altri temi come la scelta dell'ambito soggettivo, se tutte le imprese o solo quelle altamente digitalizzate, le modalità per calcolare e allocare i profitti e l'individuazione delle tutele contro il rischio delle doppie imposizioni.

1.4.2. IL PILLAR TWO E LE REGOLE NELLA "GLOBAL ANTI-BASE EROSION PROPOSAL" (GLOBE)

Seppure qualche effetto positivo si era intravisto, per mirare a risolvere strutturalmente i rimanenti problemi dell'erosione delle basi imponibili e del profit shifting è stato introdotto un ambizioso insieme di regole interconnesse per costruire una proposta globale antierosione, "Global anti-base erosion proposal – GloBE". Questa proposta lascerebbe ai singoli Stati la facoltà di determinare il livello del prelievo ma, allo stesso tempo, ad altri di intervenire grazie ad un potere impositivo "secondario" o "sostitutivo", e tassare i profitti di un'impresa laddove altre giurisdizioni abbiano adottato un livello di carico impositivo lieve, se non nullo, ed al di sotto di una soglia minima.

Le regole all'interno della proposta sono state suddivise in due:

1. *L'income inclusion rule (IIR)* è una regola di inclusione volta a tassare il reddito di un'impresa estera laddove essa sia sottoposta, in un altro ordinamento statale, ad un'aliquota effettiva (ETR: Effective tax rate) sotto una soglia minima. Questa soglia minima è stata descritta sinteticamente come "minimum tax" internazionale suppletiva, la quale non sostituirebbe l'ETR nazionale bensì si aggiungerebbe a quest'ultima.
2. La "tax on base eroding payment", una regola per la tassazione dei pagamenti che provocano erosione che si aggiungerebbe a quella sopra, declinata in: "undertaxed payment rule" (UPR) che impedirebbe deduzioni di alcune tipologie di pagamenti tra le parti correlate se il relativo

¹⁷ Confindustria, Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia, Nota di Aggiornamento, 2019, p. 32

reddito non venisse assoggettato ad un livello minimo di tassazione; “subject to tax rule” (STTR) che, nelle stesse circostanze previste per la UPR, disconoscerebbe alcuni benefici accordati in base alle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Queste ultime disposizioni riguarderebbero gli utili d’impresa, le imprese associate, i dividendi, gli interessi, le *royalties* e gli utili di capitali, oltre agli altri redditi¹⁸.

1.4.3. LE CONCLUSIONI ALL’INTERNO DEL PROGRAMME OF WORK

Dopo aver sottoposto a consultazione le suddette proposte, l’OCSE ha pubblicato il documento intitolato “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, in breve “Programme of Work”, con il compito di guidare l’Inclusive Framework nei lavori riguardanti la tassazione dell’economia digitale. All’interno del programma sono state rimarcate le aree di studio, sia del primo che del secondo pilastro: nel “Pillar One”, le nuove regole di allocazione dei profitti, del nesso territoriale e come queste sarebbero state implementate all’interno del corpo normativo vigente, mentre, nel “Pillar Two”, le due regole oggetto della GloBE, quella dell’inclusione con la “minimum tax” e quella relativa alla tassazione dei pagamenti che provocano erosione.

1.5. L’UNIFIED APPROACH DEL SEGRETARIO DELL’OCSE PER LE PROPOSTE DEL PILLAR ONE

A fine 2019, è stato adottato un innovativo approccio per il prosieguo dei lavori sulla tassazione digitale nella proposta del Segretario dell’OCSE all’interno del documento “Secretarial proposal for a Unified Approach under Pillar One” sottoposto a consultazione pubblica, come anche le proposte del Pillar Two. Il Segretario ha concentrato il suo lavoro sull’individuazione del presupposto territoriale, oggetto dei lavori finora messi in atto dall’OCSE, e ha cercato di darne una possibile soluzione. L’*Unified Approach*, su cui poggiava la proposta, si ricollegava alla nozione di *unitary taxation*¹⁹: un metodo di ripartizione del reddito globale di un’impresa che opera a livello internazionale basato su una serie di fattori economici che abbandonano i tradizionali criteri di tassazione sinora utilizzati. Il segretario dell’OCSE, adottando un approccio unificato, ha cercato di individuare il fattore comune a tutte e tre le proposte esplicate per il Pillar One.

Le principali novità hanno riguardato l’ambito soggettivo di applicazione prima limitato alle sole imprese digitali altamente digitalizzate, come espresso nella prima proposta, esteso ai “Consumer-

¹⁸ OECD, Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy – Public consultation document” February 2019, par. 107

¹⁹S. D’Albenzio, Il Pillar 1 e l’ideazione di nuovi paradigmi di tassazione per le imprese digitali, in https://www.innovazioneDiritto.it/media/pubblicazioni/2022/01/articolo_3.pdf, 2022, p. 6 in nota 16

facing business”²⁰, ossia a quelle attività che generano ricavi dalla commercializzazione dei prodotti e fornitura di servizi digitali attraverso un contatto diretto con i clienti.

Altre novità sottoposte a consultazione pubblica hanno riguardato le possibili regole di allocazione dei profitti, le quali sono state suddivise secondo su un meccanismo a tre livelli:

1. L'Amount A era dedicato a come poter individuare la quota dei profitti “residuali” da allocare in un determinato Paese basandosi sul bilancio consolidato aziendale;
2. L'Amount B era focalizzato sulla proposta di prevedere un rendimento fisso per alcune attività di base di distribuzione e marketing in uno specifico Stato. Questo livello era basato, quindi, sulle soluzioni riguardanti il tema di *transfer pricing* dei servizi connessi alla distribuzione e marketing;
3. L'Amount C era concentrato sull'individuazione degli strumenti volti ad incrementare la certezza giuridica e l'agevolazione delle risoluzioni delle possibili dispute tra un determinato Paese ed il contribuente.

La proposta del Segretario riguardante il problema principale portato dall'avvento dei modelli di business digitali, ossia quello dell'assenza di un presupposto territoriale ai fini d'imposta idoneo a poter tassare i loro redditi in una determinata giurisdizione, ha volto lo sguardo al coinvolgimento significativo di un'impresa nell'economia di un territorio al di là della presenza fisica: ciò sarebbe andato contro i limiti enunciati all'interno dell'articolo 7 del Modello di Convenzione contro le Doppie Imposizioni, i quali prevedevano la possibilità di tassare le imprese non residenti solo se aventi un collegamento fisico con quella determinata giurisdizione. La proposta poteva creare fenomeni di doppia imposizione. Per far sì che le nuove previsioni per l'allocazione dei profitti avrebbero funzionato si è suggerito di individuare una soglia di ricavi come indicatore principale di un significativo coinvolgimento in un certo Paese. Questo nuovo nesso territoriale verrebbe introdotto con una regola “ad hoc”, oltre alla regola della stabile organizzazione già ampiamente consolidata nel diritto internazionale, così da evitare effetti indesiderati su altre regole esistenti. La motivazione di questa scelta si è incentrata sul fatto che la soglia di ricavi creerebbe un presupposto territoriale valido per tutte le forme di business svolte “da remoto” in un determinato Stato così da garantire neutralità tra diversi modelli di business²¹.

²⁰ L. Bosco e P. Pasquale, La tassazione dell'economia digitale, in E. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), L'Imposta sui servizi Digitali, Milano, CEDAM, 2022, p.17

²¹ L. Bosco e P. Pasquale, La tassazione dell'economia digitale, in E. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), L'Imposta sui servizi Digitali, Milano, CEDAM, 2022, p.18

1.6.GLI ELEMENTI ANCORA DA DEFINIRE DEI DUE PILASTRI ALL'INTERNO DEI REPORT BLUEPRINT

Ad ottobre 2020 l'OCSE è stato pubblicato il "Report on the Pillar One Blueprint" ed il "Report on Pillar Two Blueprint" sottoposti a consultazione pubblica per raccogliere commenti e proposte con l'obiettivo di raggiungere una posizione unitaria entro la metà del 2021. Il report ha evidenziato gli elementi ancora da definire nel Pillar One quali: per l'"Amount A", il riconoscimento in capo alle giurisdizioni di un nuovo diritto di tassare una quota del profitto residuale riferibile ad un gruppo multinazionale; per l'"Amount B", l'individuazione di un margine di rendimento predefinito per le "baseline marketing and distribution activities"²² ossia le attività di base di distribuzione e marketing realizzate nelle giurisdizioni di riferimento, determinato in coerenza con il principio dell'*arm's length*²³, di libera concorrenza; per l'"Amount C", la previsione di un processo di implementazione del nuovo diritto impositivo volto ad accrescere la certezza in campo fiscale.

Più in dettaglio, i punti focali analizzati per dare dei consigli agli Stati sulla tassazione dell'economia digitale riguardanti il cosiddetto "Amount A" riguardavano:

- lo stabilire una soglia di ricavi basata sui ricavi annuali consolidati, con la previsione di un'ulteriore soglia minima di ricavi "rilevanti", ossia quelli riferiti ad una determinata giurisdizione;
- l'utilizzare nuove regole del presupposto territoriale per identificare le giurisdizioni cui allocare l'utile o la perdita "residuale" dell'"Amount A";
- il concordare l'ambito applicativo sul piano soggettivo di queste nuove regole, se includere una piccola cerchia di soggetti identificabili nei modelli di business digitali o estendere i nuovi criteri alla generalità dei modelli economici. Nel Report sono state proposte due macroaree: quella dei "Automated digital services"²⁴, ossia dei servizi digitali automatizzati (ADS), e quella dei "Consumer-facing business" (CFB) riferita alle attività caratterizzate da un'interazione intensa e significativa con i consumatori. La definizione degli ADS, quei servizi digitali e automatizzati che richiedono un coinvolgimento umano minimo, è stata sviluppata attraverso

²² Confindustria, Tassazione dell'economia digitale Interventi e prospettive in ambito internazionale, europeo e domestico, Nota di Aggiornamento, 2021, p.5

²³ L'*Arm's length* principle è il principio di libera concorrenza stabilito dalle Linee Guida dell'OCSE secondo il quale il prezzo equo applicabile nelle transazioni infragruppo è quello che sarebbe stato pattuito per transazioni similari poste in essere da imprese indipendenti

²⁴ L. Bosco e P. Pasquale, La tassazione dell'economia digitale, in E. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), L'Imposta sui servizi Digitali, Milano, CEDAM, 2022, p.21

una logica inversa: invece di darne all’inizio una definizione generale, sono state individuate due liste, una di servizi inclusi, la *positive list*, e una dei servizi esclusi chiamata *negative list*. La definizione di queste liste è stata improntata con un grado di flessibilità abbastanza alto per poter permettere di adeguarle e cambiarle nel tempo;

- il trovare un approccio più semplice per riallocare il reddito residuale ad una specifica giurisdizione: è stato proposto a tal proposito nel “Report on Pillar One Blueprint”, un’allocazione del profitto residuale, pari al reddito eccedente un livello concordato di redditività, utilizzando una formula matematica.

In quest’ultimo documento è stata proposta per il Pillar Two una soluzione volta ad assicurare un livello minimo di tassazione per tutte le attività d’impresa internazionali come definito nelle proposte all’interno della GloBE, e un’imposta aggiuntiva (Top-up tax) nel caso in cui l’aliquota effettiva (ETR) della giurisdizione in cui sono soggette a tassazione, sarebbe stata sotto il livello minimo stabilito. Negli ultimi lavori del Pillar Two è stata definita l’applicazione delle regole della GloBE con riferimento ai soli gruppi con fatturato superiore a 750 milioni di euro. La scelta del livello minimo di tassazione sarà oggetto di decisioni politiche.

1.7. I RECENTI ACCORDI SULLE POSSIBILI SOLUZIONI RELATIVE ALLA RIFORMA FISCALE GLOBALE

Nel mese di luglio 2021 l’OCSE e il G20 hanno pubblicato, in accordo con 131 membri dell’Inclusive framework, il documento all’interno del Progetto BEPS chiamato “Statement on Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From Digitalisation of the Economy” in cui hanno chiarito alcune questioni emerse nei precedenti lavori.

È stato preso un accordo sull’ambito soggettivo: includere alle nuove regole fiscali le imprese multinazionali con ricavi globali superiori a 20 miliardi di euro ed un margine di redditività superiore al 10% assicurando l’applicazione di questa disposizione da parte degli Stati in modo coordinato. La regola del nesso territoriale per l’allocazione dei profitti riguardante il cosiddetto “Amount A” è stata fissata ad una percentuale tra il 20 e il 30 dell’extra margine (quello superiore al margine di redditività del 10%) da assegnare alle giurisdizioni nelle quali l’impresa generi più di un milione di euro di ricavi, 250 mila euro di ricavi se il PIL di una giurisdizione non arriva a 40 miliardi di euro.

In data 8 ottobre 2021, a seguito della pubblicazione del documento “Statement on a two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy” in cui si riportarono le conclusioni poc’anzi rinvenute, i membri aderenti all’approccio a due pilastri per affrontare le problematiche derivanti dalla tassazione dell’economia digitale ammontavano 135.

1.8. I 4 DOCUMENTI SOTTOPOSTI A CONSULTAZIONE PUBBLICA E LE ULTIME NOVITA' DEL 2023

1.8.1. TEMI OGGETTO DI CONSULTAZIONE PUBBLICA

Nel corso del mese di dicembre 2022, l'OCSE ha sottoposto a consultazione pubblica quattro documenti:

- “Pillar One-Amount A: A Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and Other Relevant Similar Measures”: l’Inclusive framework ha incaricato un’apposita Task Force sull’economia digitale (TFDE), di sviluppare una Convenzione Multilaterale (MLC) e un suo specifico commentario, e di fornire agli Stati le possibili modalità di implementazione delle nuove regole sull’economia digitali nelle legislazioni statali. Il motivo di questo incarico è stato quello di cercare di stabilizzare globalmente le norme di diritto tributario riguardanti la tassazione digitale così da rimuovere qualsiasi approccio unilaterale per evitare discriminazioni e impianti normativi differenti che facilitino ancora l’erosione della base imponibili e il Profit shifting. Le disposizioni preliminari della MLC hanno espresso, quindi, l’impegno di eliminare tutte le attuali Digital Services Tax, misure simili e la sospensione di tali misure in futuro.
- “Pillar One- Amount B relating to the simplification of transfer pricing rules”: ad ottobre 2020 l’Inclusive framework nel “Report on Pillar One Blueprint” ha affermato che l’“Amount B” aveva lo scopo di semplificare, in linea con il principio di libera concorrenza, la determinazione dei prezzi delle attività di marketing e distribuzione per garantire maggior certezza fiscale. Nel documento del 2022 in questione, sono stati sollevati ulteriori aspetti come: quali criteri utilizzare per individuare il soggetto passivo rientrante nell’“Amount B”, quale metodologia adottare per determinare il prezzo, e come semplificare gli strumenti ed essere in linea con le Linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento e gli obiettivi di fondo dell’“Amount B”. Ad oggi, le questioni sull’“Amount B” sono ancora in corso di finalizzazione.
- “Pillar Two- GloBE Information Return”: l’IF ha avviato i lavori per mettere in atto un “GloBE Information Return”, GIR, ossia un dichiarativo standardizzato contenente una serie completa di dati e informazioni rilevanti al calcolo del carico fiscale GloBE di una multinazionale che faciliterà il rispetto delle regole GloBE.
- “Pillar Two- Tax Certainty for the GloBE Rules”: il documento proposto ha delineato meccanismi da mettere in atto per garantire certezza fiscale delle regole GloBE come quelli finalizzati alla prevenzione, “dispute prevention mechanisms”, e alla risoluzione delle

controversie, “dispute resolution mechanis”. In suddetta fase dei lavori l’obiettivo era quello di raccogliere tutti i commenti per garantire risultati coerenti tra le varie giurisdizioni poiché, nell’applicare le GloBE Rules negli impianti normativi nazionali, si potrebbero verificare differenze nella loro interpretazione o applicazione.

1.8.2. I RECENTI RISULTATI APPORTATI DALL’OCSE E I PROBLEMI DELLA TASSAZIONE DIGITALE ANCORA IRRISOLTI

A febbraio 2023, data di scadenza degli ultimi due documenti sottoposti a consultazione pubblica, l’Inclusive framework on BEPS dell’OCSE/G20 ha pubblicato una guida tecnica intitolata “Agreed Administrative Guidance for the Pillar Two GloBE Rules” , una guida amministrativa concordata per le regole del secondo pilastro, con lo scopo di assistere i governi delle singole giurisdizioni nell’attuazione della riforma fiscale internazionale che prevede un’aliquota minima effettiva del 15%, la Global minimum tax, applicata alle imprese multinazionali. Questa guida ha predisposto indicazioni sul riconoscimento della Global minimum tax degli Stati Uniti, nota come “Global Intangible Low-Taxed Income” e sulla progettazione di global minimum tax nazionali qualificate, “Qualified Domestic Minimum Top-up Tax” (QDMTT). Inoltre, ha dato indicazioni più generali sull’applicazione e il funzionamento per garantire risultati coordinati nel momento in cui si applicheranno le nuove regole della Global Minimum tax a partire dall’inizio del 2024.

A Settembre 2023, l’OCSE ha reso pubblico il documento “Multilateral Convention to facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule” (STTR MLI). Come citato nel documento pubblicato a luglio 2023²⁵dall’OCSE, la “Subject to tax rule”, o STTR, è una norma basata su un trattato che protegge il diritto dei membri in via di sviluppo dell’Inclusive framework di tassare determinati pagamenti intragruppo, laddove questi siano soggetti a un’imposta nominale sul reddito delle società inferiore all’aliquota minima.” Questa Convenzione Multilaterale, datata settembre 2023, consentirà alla regola STTR di operare senza la necessità di una sua attuazione nei trattati bilaterali.

L’11 ottobre 2023, l’OCSE ha reso noto il testo di una nuova convenzione multilaterale, che ha aggiornato il quadro fiscale internazionale per coordinare una ripartizione della potestà impositiva alle giurisdizioni di mercato, migliorare la certezza fiscale ed eliminare le tasse sui servizi digitali. Accompagnata da altri due documenti riguardanti l’“Amount A”, più precisamente chiamati “Explanatory Statement” e “The Understanding on the Application of Certainty of Amount A”, la MLC

²⁵ OECD/G20; “Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy- Subject to Tax Rule (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2023, p. 7

ha promosso un sistema fiscale coordinato e definito le caratteristiche sostanziali, necessarie affinché possa essere sottoposto al consenso di tutti i membri dell’Inclusive framework, compresi la sua portata e il suo funzionamento all’interno delle singole giurisdizioni. In conclusione, quest’ultima pubblicazione della convenzione ha avvicinato la comunità internazionale alla finalizzazione dei lavori a due pilastri per affrontare i problemi fiscali derivanti dalla digitalizzazione e dalla globalizzazione dell’economia.

In data più recente, il 18 dicembre 2023, l’Inclusive Framework on BEPS ha condiviso ulteriori linee guida tecniche per assistere i governi nell’attuazione della “Global minimum tax” del Secondo Pilastro e una dichiarazione sulla tempistica della Convenzione Multilaterale (MLC) nell’ambito del Primo Pilastro, dichiarazione che ha espresso il continuo e forte impegno dei membri dell’IF per risolvere le questioni in sospeso, raggiungere una soluzione basata sul consenso e finalizzare il testo della MLC il più rapidamente possibile.

CAPITOLO 2: L'EUROPA E GLI INTERVENTI NORMATIVI SULLA TASSAZIONE DIGITALE

Nel secondo capitolo si esplicherà come l'Europa ha gestito le problematiche relative alla tassazione dell'economia digitale dopo l'emanazione da parte dell'OCSE del documento relativo all'"Action 1 del progetto BEPS"²⁶ e della pubblicazione, da parte dell'Inclusive framework, dell'"Interim Report"²⁷ del 2018. Ci si concentrerà, in particolare, sulla proposta di direttiva europea in materia di *Digital Services Tax* (DST) e sulle sue caratteristiche.

Dopo i lavori del 2015 e del 2018 elaborati dagli organi dell'OCSE incaricati di sviluppare possibili soluzioni alla tassazione digitale, le questioni esposte sul come poter tassare un nuovo modello di business non sottoposto ai sistemi impositivi dei singoli Stati, che riguardavano diverse nozioni come quella della stabile organizzazione²⁸ o dell'allocazione dei profitti imputabili a tassazione in una determinata giurisdizione, non riscontravano ancora proposte condivise. Il recente modello di business dell'economia digitale ha consentito alle imprese del suddetto settore economico, come chiarito nel capitolo precedente, di "scegliere" in quale Paese farsi tassare così da localizzarsi in quello con un livello d'imposizione più basso o addirittura nullo²⁹. Come sollecitato dall'OCSE, il problema principale, però, sembrava individuarsi nell'assenza di un allineamento tra luogo in cui gli utili venivano tassati e il luogo in cui veniva prodotta la ricchezza. Infatti, le nuove forme di creazione di valore dell'economia digitale non richiedevano necessariamente una presenza fisica poiché dipendevano, in gran parte, da attività immateriali difficilmente individuabili, in cui i contributi degli utenti e la raccolta dei dati svolgevano un ruolo fondamentale.

L'ampiezza del tema e la sua difficoltà di raggiungere soluzioni globali e condivise, hanno portato a intraprendere iniziative unilaterali ed eterogenee da parte dei singoli Stati; così l'Unione europea ha cercato di intervenire, in linea con le proposte dell'Organizzazione internazionale, per evitare la frammentazione del diritto tributario, almeno in ambito europeo. Già nel 2015, la Commissione aveva individuato il problema relativo alla tassazione digitale evidenziando, nella Comunicazione del 17 giugno 2015 nominata "Un regime equo ed efficace per l'imposta societaria nell'Unione europea: i 5

²⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Addressing the Tax Challenges of the Digital economy", Action 1 - Final Report, OECD Publishing, Paris, 2015

²⁷ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Tax challenges Arising from digitalisation- Interim Report 2018", Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Publishing, Paris

²⁸ L'articolo 5 del Modello di convenzione fiscale dell'OCSE in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio ha definito la nozione di stabile organizzazione come: l'"esistenza in un determinato luogo di una sede fissa di affari, attraverso cui l'impresa svolge tutto o in parte la sua attività"

²⁹ E.-M. Bagarotto, Dalla proposta di direttiva COM (2018) 148 final alla l.n. 145/2018- legge di bilancio 2019, E. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), L'imposta sui servizi digitali, Milano, CEDAM, 2022, p. 48

settori principali³⁰, l'inadeguatezza della normativa in materia di imposizione societaria rispetto al nuovo contesto digitalizzato. Un primo approccio non unilaterale, si è intravisto il 9 settembre 2017 quando i ministri delle Finanze di Italia, Germania, Francia e Spagna, hanno aderito all'"Iniziativa congiunta sulla tassazione delle società che operano nell'economia digitale", appoggiando l'idea di introdurre un'"imposta di compensazione" in grado di colpire i ricavi generati in Europa dalle imprese digitali³¹, come soluzione temporanea compatibile con il diritto unionale.

Nonostante la Commissione europea aveva riconosciuto che l'approccio ideale sarebbe stato quello di trovare soluzioni di carattere globale per tassare la *digital economy*, per evitare che le iniziative unilaterali assunte dai singoli Stati adottate in attesa di un accordo internazionale potessero comportare dei rischi per l'integrità e il funzionamento del mercato unico, e per garantire la sostenibilità delle finanze statali, l'equità sociale e la parità di condizioni tra tutte le imprese, il 21 settembre 2017 la Commissione ha comunicato al Parlamento europeo e al Consiglio nella Comunicazione dal titolo, "Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato digitale"³², la necessità di trovare una soluzione per sottoporre a tassazione la ricchezza creata dall'economia digitale nei vari Paesi per evitare un ingente perdita di gettito fiscale. Così, l'attenzione al problema si è fatta sempre più presente fino a quando, nell'anno successivo, la Commissione ha sottoscritto alcuni documenti.

Il 21 marzo 2018 la Commissione europea ha presentato al Parlamento europeo e al Consiglio una Comunicazione intitolata "E' giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale"³³, facente parte di un "pacchetto sulla tassazione del digitale": degli interventi legislativi per introdurre nuove regole di tassazione applicabili a talune imprese operanti nel settore digitale. Insieme alla Comunicazione è stata presentata una proposta di direttiva per la tassazione delle società aventi una presenza digitale significativa³⁴, una Raccomandazione relativa alla tassazione delle società di cui sopra per il recepimento di tali disposizioni nelle convenzioni in materia di doppia imposizione concluse con le giurisdizioni dei paesi terzi³⁵, una proposta di direttiva riguardante il "sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi dalla fornitura di taluni servizi digitali"³⁶. Ciò che è stato presentato ha riguardato quindi: una nozione "europea" di stabile organizzazione quando il criterio di collegamento territoriale è rappresentato dal concetto di

³⁰ COM (2015) 302 final, in [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2015\)302&lang=it](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2015)302&lang=it)

³¹ In http://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf

³² COM (2017) 547 final, in <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0547:FIN:IT:PDF>

³³ COM (2018) 146 final, in https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bafa0d9-2dde-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_1&format=PDF

³⁴ COM (2018) 147 final, in https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_1&format=PDF

³⁵ COM (2018) 1650 final, in [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2018\)1650&lang=en](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2018)1650&lang=en)

³⁶ COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT>

“presenza digitale significativa” dell’impresa non residente; una nuova imposta “transitoria” sui ricavi derivanti da alcuni servizi digitali forniti a utenti localizzati nell’Unione Europea, applicata a prescindere dalla natura del committente e dalla residenza del fornitore, sia europea che extraeuropea³⁷.

2.1. LA PROPOSTA DI DIRETTIVA RELATIVA ALLA TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ CON UNA PRESENZA DIGITALE SIGNIFICATIVA

La prima proposta di direttiva europea³⁸ si è preoccupata di introdurre delle regole intese a stabilire un nesso imponibile per le imprese digitali caratterizzate da una presenza non fisica in un territorio, attraverso la definizione di nuovi indicatori di presenza digitale significativa, indicatori di attività economica come l’ammontare di ricavi, il numero di utenti e il numero di contratti conclusi. La “presenza digitale significativa” è stata interpretata come una nozione comune di stabile organizzazione digitale, corrispondente “digitale”³⁹ alla stabile organizzazione tradizionalmente intesa, per quelle imprese non residenti fisicamente in un territorio, non rientranti nella regola tradizionale del presupposto territoriale di un tributo, ma aventi un forte impatto economico in tale territorio. L’obiettivo è stato quello di cogliere con maggior attendibilità il valore generato da attività immateriali svolte da tali imprese nei singoli ordinamenti.

Il criterio di collegamento con il Paese di produzione del reddito individuato nella “presenza economica significativa” si è basato su una serie di condizioni tali da determinare un’“impronta digitale”⁴⁰ della società non residente in una giurisdizione specifica; suddette condizioni dovevano tener conto della “dipendenza delle imprese digitali dall’ampia base di utenti, dalla partecipazione degli utenti e dai loro contributi, nonché del valore creato per tali imprese”⁴¹. La prima condizione era di natura oggettiva: la società doveva essere fornitrice di “servizi digitali” attraverso un’“interfaccia

³⁷ A. Tomassini e A. Sandalo, L’iniziativa della Commissione UE sulla tassazione dell’economia digitale, in *Corriere tributario* 18/2018, p. 1395

³⁸ COM (2018) 147 final, Proposta di direttiva “che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa”, Bruxelles, 2018

³⁹ B. Santacroce e S. Ficola, *Il commercio elettronico- regime fiscale e guida normativa*, V edizione, Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore, 2021, p.151 cit: “Nel caso, invece, in cui la presenza fisica dell’impresa difetti completamente, in quanto si è in presenza di una attività completamente dematerializzata, la possibile soluzione(...) è stata quella della creazione di un nuovo criterio di collegamento che sia in grado di sostituirsi ovvero di aggiungersi alla presenza fisica attualmente indispensabile al fine della configurazione di una stabile organizzazione c.d. materiale.(...) tale presenza si estende in maniera tale da diventare “significativa” all’interno di uno Stato, si possa ritenere allora sussistente una stabile organizzazione in tale territorio dell’impresa estera anche in assenza di una adeguata presenza fisica.”

⁴⁰ Relazione alla proposta di direttiva COM (2018) 147 final, in https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_1&format=PDF, p. 9

⁴¹ Relazione alla proposta di direttiva COM (2018) 147 final, in https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_1&format=PDF, p. 9

digitale”, ovvero qualsiasi software compresi i siti web e le applicazioni⁴². La seconda condizione doveva identificare l’ambito soggettivo delle nuove disposizioni attraverso tre indicatori di attività economica:

1. la parte dei ricavi totali conseguiti a livello globale dall’impresa estera derivante dalla fornitura di servizi digitali a utenti situati nello Stato membro doveva essere superiore a 7 milioni di euro; suddetta parte dei ricavi totali si determinava in proporzione al numero di volte in cui i dispositivi venivano utilizzati in tutto il mondo per accedere all’interfaccia dalla quale l’impresa fornisce il servizio.⁴³
2. Il numero di utenti situati nello Stato membro dovevano essere superiori a 100.000. Per verificare da dove l’utente accedeva, si prendeva come riferimento l’indirizzo IP del dispositivo con cui esso accedeva all’interfaccia o, se più accurati, altri metodi di geolocalizzazione.
3. Il numero dei contratti commerciali conclusi con utenti situati nello Stato membro dovevano essere superiori a 3.000. Qui per localizzare i contratti commerciali si prendeva in considerazione la residenza fiscale dell’utente come indicata al punto due.

L’ambito soggettivo delle disposizioni all’interno della proposta, si applicava alle imprese residenti nell’Unione europea, se recepite negli ordinamenti statali, e a quelle extra-europee con le quali non era in vigore un trattato in materia di doppia imposizione.

Le disposizioni della proposta di direttiva si erano limitate a prescrivere principi generali, rimandando ad una futura elaborazione internazionale.

2.2. LA PROPOSTA DI DIRETTIVA CHE INTRODUCE LA DIGITAL SERVICES TAX EUROPEA

La proposta di direttiva ⁴⁴“relativa al sistema comune d’imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali” aveva l’intenzione di colpire determinati servizi digitali caratterizzati dalla creazione di valore da parte degli utenti, ossia quei servizi per i quali la partecipazione dell’utente è condizione necessaria per svolgere l’attività e tale da permettere di realizzare ricavi; i modelli imprenditoriali che trattavano di questi servizi non potevano e non possono proprio esistere senza la partecipazione degli utenti.⁴⁵ Si trattava di servizi forniti a distanza, senza che il fornitore era stabilito all’interno della giurisdizione dell’utente, quindi, nel luogo di creazione di

⁴² La definizione di servizio digitale ricalca quella di “servizi prestati tramite mezzi elettronici” stabilita in ambito IVA dall’art. 7, Reg. UE 282/2011 del 15 marzo 2011, con l’esclusione del c.d. e-commerce indiretto e, tra gli altri, dei servizi di telecomunicazioni, di videofonia, di accesso a internet e di conservazione di dati offline

⁴³ Sono qui considerati utenti qualsiasi persona o impresa

⁴⁴ COM (2018) 148 final

⁴⁵ Relazione alla proposta di direttiva COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT>, p. 3

valore⁴⁶. Il criterio di collegamento territoriale stabilito nel secolo scorso era fondato sulla presenza fisica dell'operatore economico in una giurisdizione e le imprese non residenti fiscalmente erano soggette a imposta in un Paese solo se aventi una stabile organizzazione; per cui questo criterio si è manifestato inidoneo al fenomeno portato dalla *digital economy*.

La Commissione ha chiarito sin da subito che la suddetta proposta non sarebbe stata la soluzione ideale poiché, per essere tale, doveva essere assunta a livello internazionale, accompagnata anche dall'ampliamento del concetto di stabile organizzazione⁴⁷; ma a causa della mancata soluzione internazionale e la disuguaglianza delle aliquote d'imposta nel mercato unico che di lì a poco si sarebbe verificata a causa dalle iniziative unilaterali degli Stati membri, l'Unione europea ha introdotto una soluzione temporanea consistente in un'imposta comune sui ricavi derivanti dalla fornitura di alcuni servizi digitali. Infatti, gli obiettivi dichiarati all'interno della Relazione alla proposta di direttiva erano quelli di "proteggere l'integrità del mercato unico e garantirne il corretto funzionamento; garantire la sostenibilità delle finanze pubbliche all'interno dell'Unione ed evitare un'erosione delle basi imponibili nazionali; garantire che sia preservata l'equità sociale e che vi siano condizioni di concorrenza eque per tutte le imprese che operano nell'Unione; nonché contrastare la pianificazione fiscale aggressiva e colmare le lacune attuali nelle norme internazionali che rendono possibile ad alcune imprese digitali l'elusione fiscale nei paesi in cui operano e creano valore⁴⁸".

2.2.1. IL FONDAMENTO GIURIDICO DELLA PROPOSTA E I PROBLEMI DI DOPPIA IMPOSIZIONE

L'Unione europea assume un ruolo di coordinamento e regolazione rispetto ai sistemi nazionali e alle relative politiche in materia tributaria. Il Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea, TFUE, contiene alcune previsioni che disciplinano il raggio di azione dell'Unione nel campo della fiscalità. Si fa riferimento, in particolare, agli articoli 113, 114 e 115 TFUE che determinano la base legale su cui l'UE può legiferare nel campo della tassazione diretta e indiretta. Secondo quanto dispone l'articolo 113 TFUE, "Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per

⁴⁶ Le norme fiscali in materia di imposta sulle società si basavano sul principio secondo cui gli utili dovevano essere tassati nel luogo di creazione di valore.

⁴⁷ Il concetto di stabile organizzazione faceva parte del problema relativo alla tassazione dell'economia digitale perché, come inteso fino a quel momento, non era in grado di collegare le imprese digitali, non residenti, ad alcun territorio giurisdizionale; esse, quindi, non erano sottoposte ad alcuna tassazione. L'ampliamento di tale concetto avrebbe garantito un presupposto territoriale in grado di comprendere nella definizione anche le imprese digitali non presenti fisicamente in un territorio

⁴⁸ Relazione alla Proposta di Direttiva COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT>, p. 4

assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza". Non è presente invece nei Trattati europei una disposizione corrispondente relativa all'armonizzazione delle legislazioni nazionali in materia di imposte dirette, la cui disparità è considerata dall'Unione meno pregiudizievole per il funzionamento del mercato interno.^{49 5051} Il requisito posto dall'art 113 riguarda il fatto che tutte le misure che l'Unione europea può adottare in campo tributario devono beneficiare al funzionamento del mercato interno: tale potere appartiene a quelle competenze cd. "concorrenti".

La proposta di direttiva, quindi, ha trovato il suo fondamento all'interno dell'art. 113 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, TFUE. Tale norma, come sopra descritto, dispone solo in merito all'armonizzazione dei tributi indiretti, qual è appunto l'imposta sui servizi digitali, e richiede l'azione di una procedura legislativa speciale da parte del Consiglio europeo che delibera all'unanimità, previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale. Sul piano teorico questa procedura ha funzionato proprio perché coerente con l'esercizio della competenza concorrente riconosciuta in materia fiscale all'Unione, e con i principi di sussidiarietà e proporzionalità enunciati nell'art. 5 TFUE. In merito al primo principio, è evidente che l'Unione è intervenuta in modo sussidiario: in attesa di un'azione globale, i singoli Stati hanno messo in atto delle misure provvisorie, spesso divergenti tra loro, che hanno segmentato il mercato unico e causato distorsioni della concorrenza; solo dopo l'avvento di misure unilaterali, l'Unione europea si è adoperata. Con riferimento al principio di proporzionalità è altrettanto evidente che l'UE non è andata al di là di quanto necessario per conseguire gli obiettivi dei trattati, in particolare il corretto funzionamento del mercato unico. Infatti, l'istituzione di un'imposta armonizzata europea sui servizi digitali garantiva ampi margini di manovra agli stessi Stati membri in merito alla regolamentazione degli aspetti formali, procedimenti e applicativi dello stesso tributo. Sul piano pratico, questa procedura ha fallito poiché la difficoltà di raggiungere un consenso unanime tra tutti gli Stati membri, unanimità stabilita dalla procedura legislativa speciale, ha impedito che la proposta di direttiva diventasse un atto normativo europeo.

⁴⁹ Tuttavia, con riguardo all'armonizzazione delle imposte dirette opera il principio del ravvicinamento delle legislazioni dell'art. 114 e 115 del TFUE che si basa sul coordinamento, rispetto a determinate materie, degli ordinamenti degli stati membri, così da renderli omogenei e reciprocamente compatibili.

⁵⁰ F. Gianassi, Il quadro concettuale e normativo degli strumenti comunitari del "ravvicinamento", in Osservatoriosullefonti.it, fasc 3/2012, p. 6. L'articolo 114 del TFUE si riferisce infatti a misure che abbiano "per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno. L'articolo 115 del TFUE, invece, conferisce all'Unione il potere di adottare direttive aventi un'incidenza diretta sull'instaurazione e il funzionamento del mercato interno."

⁵¹ G. Rossolino, Fiscalità e Sovranità: riflessioni sulla ripartizione delle competenze tra Stati membri e Unione europea, nella rivista Giappichelli il diritto dell'Unione europea, 2018 cit: "Sulla base dell'art. 113 TFUE, fin dalla fine degli anni '60 sono state adottate numerose direttive in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA), nonché di accise e di raccolta di capitali. Tra queste, particolare importanza rivestono le direttive in materia di IVA, non solo perché si tratta della prima imposta comune a tutti gli Stati membri, ma anche perché una percentuale di tale imposta costituisce una risorsa propria dell'Unione, circostanza che ha determinato un forte impulso all'armonizzazione in tale settore."

La Commissione europea, si è ispirata alla proposta dell'OCSE all'interno del Final report del 2015⁵², relativa all' *Equivalisation Levy*, in particolare a quella più immediata da applicare nel breve termine qualificata come "Digital Platform Equivalisation Levy" che prevedeva un'imposta indiretta applicabile allo stesso modo sia alle imprese residenti che non residenti in una giurisdizione in cui era stabilito il cessionario di un contratto di vendita di beni o prestazione di servizi digitali concluso attraverso le piattaforme digitali. Le perplessità sollecitate in sede OCSE in merito ai problemi relativi a questa tipologia di tributo si possono ravvedere anche nella Digital Services Tax poiché il possibile avvento di una nuova imposta indiretta nel mercato unico ha suscitato problemi relativi alla doppia imposizione di una ricchezza che poteva essere soggetta ad altre imposte. Per alleviare eventuali casi di doppia imposizione, è stato previsto nella proposta un possibile metodo: se gli stessi ricavi erano soggetti sia all'imposta sul reddito delle società in un determinato Paese sia alla DST, gli Stati membri dovevano consentire alle imprese di detrarre la DST versata come costo dalla base imponibile dell'imposta sul reddito delle società nel loro territorio, a prescindere dal fatto che entrambe venivano versate nello stesso Stato membro o in Stati membri diversi.

Oltretutto, per evitare problemi di doppia imposizione con l'IVA, poiché i tratti distintivi dei servizi digitali erano molto simili a quelli dei servizi resi tramite mezzi elettronici oggetto di una specifica regolamentazione nel contesto normativo dell'IVA, l'articolo 3 paragrafo 2 della proposta, ha chiarito che l'imposta doveva essere riscossa sui ricavi lordi di un'impresa provenienti dalla fornitura dei servizi che rientravano nell'ambito dell'applicazione di tale imposta, senza la possibilità di dedurre i costi, al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte analoghe.

2.2.2. I RICAVI SOGGETTI ALLA NUOVA TASSAZIONE E L'INDIVIDUAZIONE DEI SOGGETTI PASSIVI

L'imposta oggetto della proposta di direttiva è stata concepita per tassare esclusivamente i ricavi lordi totali, al netto dell'IVA e di altre imposte analoghe, derivanti da tre tipologie di servizi elencati all'interno dell'articolo 3 della proposta di 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 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".

⁵² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Addressing the Tax Challenges of the Digital economy", Action 1 - Final Report, OECD Publishing, Paris, 2015

La proposta di direttiva non ha definito con chiarezza il presupposto della *Digital Services Tax* (DST), ma esso è stato riscontrato dall'analisi della struttura del tributo, corrispondente allo svolgimento di alcune attività del settore digitale, contraddistinte dalla creazione di valore da parte degli utenti attraverso la raccolta e l'utilizzo dei dati di quest'ultimi.

All'interno dell'articolo 2 della proposta di direttiva si è definita l'"entità" come soggetto passivo d'imposta: "qualsiasi persona giuridica o istituto giuridico che svolge la propria attività attraverso una società o una struttura trasparente a fini fiscali". La nozione di entità è stata data per applicare la DST in modo uniforme e per evitare che la frammentazione in più società di uno stesso gruppo inciderebbe sull'applicazione dell'imposta.

L'ambito soggettivo della DST, delineato all'interno dell'articolo 4 della proposta di direttiva, è stato individuato attraverso il superamento di due limiti specifici:

- "l'importo totale dei ricavi⁵³ a livello mondiale dichiarati dall'entità per l'esercizio finanziario pertinente" doveva superare 750 milioni di euro;
- "l'importo totale dei ricavi imponibili ottenuti dall'entità nell'Unione durante l'esercizio finanziario pertinente" doveva superare 50 milioni di euro.

Come espresso nella Relazione alla proposta, un'impresa, più in generale, un'entità che soddisfa suddette soglie dimensionali si configurava come soggetto passivo a prescindere dal fatto se stabilita in uno Stato membro oppure in uno extraeuropeo, il tutto per evitare discriminazioni.

Nell'articolo 4 paragrafo 6 è stato specificato che se l'entità appartiene ad un gruppo che redige il bilancio consolidato, le soglie dimensionali devono essere calcolate prendendo i ricavi complessivi del gruppo consolidato.

La prima soglia ha limitato l'applicazione dell'imposta alle imprese di grandi dimensioni perché le sole in grado di avere una posizione determinante nel mercato in grado di sfruttare al meglio la raccolta dei dati e l'effetto rete, fondando quindi le loro attività imprenditoriali sulla partecipazione degli utenti. Inoltre, la motivazione risale al fatto che solo le imprese più grandi avevano maggiori possibilità di praticare la pianificazione fiscale aggressiva. Altro motivo risalente all'atto pratico, è stato quello di limitare l'impatto di un'imposta sperimentale a soli pochi soggetti passivi⁵⁴. La seconda soglia, quella inerente all'ammontare dei ricavi imponibili in ambito europeo, cercava di ricomprendere i soli soggetti aventi un "impronta digitale significativa a livello dell'Unione"⁵⁵, senza considerare la

⁵³ Si fa riferimento a queste soglie di ricavi solo per l'identificazione dei soggetti passivi e non si riferiscono alla cifra della base imponibile d'imposta

⁵⁴ Relazione alla proposta di direttiva COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT>, p. 11

⁵⁵ Relazione alla proposta di direttiva COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT>, p. 11

provenienza dei suddetti ricavi, da un Paese membro o distribuiti all'interno del mercato unico, per non tener conto delle differenze dimensionali di mercato degli Stati membri.

2.2.3. LA LOCALIZZAZIONE DELL'UTENTE NELL'UNIONE EUROPEA E IL CALCOLO DELLA BASE IMPONIBILE D'IMPOSTA DEI SINGOLI STATI MEMBRI

Proprio perché la proposta di direttiva è stata strutturata per colpire la creazione di valore, che è determinata dalla partecipazione degli utenti, l'articolo 5, ha stabilito che l'imposta sui servizi digitali europea doveva essere riscossa nello Stato membro o negli Stati membri in cui si trovavano gli utenti.

La partecipazione degli utenti alle attività digitali generava valore per l'impresa fornitrice di servizi digitali, anche senza il pagamento da parte di tutti gli utenti, o parte di essi. Perciò, "è lo Stato membro in cui si trova l'utente quello con i diritti di imposizione per l'ISD, indipendentemente dal fatto che l'utente abbia contribuito finanziariamente alla generazione di ricavi d'impresa⁵⁶".

Quindi il criterio per individuare l'ammontare dei ricavi imponibili all'interno dell'Unione europea, si è basato sulla localizzazione dell'utente, a prescindere dalla fonte del pagamento, il quale pagamento a volte non è neanche previsto, secondo criteri differenti per ciascuno dei servizi individuati:

- per la collocazione di attività mirata si fa riferimento al luogo in cui si trova il dispositivo dove compare la pubblicità al momento dell'utilizzo da parte dell'utente;
- per la messa a disposizione di un'interfaccia si distinguono due fattispecie: al luogo in cui si trova il dispositivo utilizzato dall'utente quando accede all'interfaccia e conclude operazioni; al luogo in cui l'utente utilizza il dispositivo per aprire un "conto", in gergo, per registrare il suo account, quando l'interfaccia prevede casistiche differenti dalla prima;
- per l'attività di trasmissione di dati si individua il luogo in cui il dispositivo dell'utente è situato per accedere all'interfaccia.

Il dispositivo viene individuato in base a quanto detto dalla proposta di direttiva riguardante la stabile organizzazione "digitale"⁵⁷, ovvero in base al protocollo IP o, se più accurato, a qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione.

Non è stato preso in considerazione dalla proposta il luogo in cui si verificava l'eventuale cessione di beni o servizi collegata al servizio o, per quei servizi resi a titolo oneroso, il luogo di effettuazione del pagamento del servizio.

Dopo la localizzazione dell'utente, nel paragrafo 3 articolo 5 della proposta di direttiva, sono state individuate specifiche regole per attribuire i ricavi derivanti dalle sopra citate attività ai singoli Stati

⁵⁶ Relazione alla proposta di direttiva COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT>, p. 12

⁵⁷ COM (2018) 147 final

membri in ciascun periodo d'imposta. Tali regole hanno individuato per ciascun servizio digitale rientrante nella DST, un criterio proporzionale:

- per la prima attività si fa riferimento al numero di volte in cui un annuncio pubblicitario è comparso sui dispositivi degli utenti in un periodo d'imposta in quel medesimo Stato;
- per la seconda attività, al numero di utenti che concludono le operazioni facilitate dall'interfaccia e, al numero di utenti titolari di un conto, un account aperto con un dispositivo localizzato nel territorio di quello Stato, se l'interfaccia non facilita operazioni di cessione;
- la terza attività commisura i ricavi in base al numero di utenti che hanno generato i dati trasmessi utilizzando un dispositivo localizzato nello Stato.

Infine, l'articolo 8 ha fissato una percentuale unica per l'aliquota d'imposta per calcolare quando versare nei singoli Stati membri, pari al 3%.

2.2.4. OBBLIGHI STRUMENTALI

Gli obblighi strumentali in capo al fornitore di servizi digitali, previsti dalla proposta di direttiva negli articoli da 9 a 19, erano principalmente: l'identificazione⁵⁸, la presentazione di una dichiarazione entro 30 giorni lavorativi dalla fine del periodo d'imposta⁵⁹ e, entro questo termine, il pagamento dell'imposta⁶⁰. Perciò, la Commissione ha scelto l'autoliquidazione a carico del soggetto passivo come modalità di applicazione della DST⁶¹.

Per essere in linea con il principio di proporzionalità e non limitare ulteriormente la sovranità, la previsione di ulteriori obblighi è stata rimandata alle giurisdizioni degli Stati membri.

Nella relazione alla proposta, per rendere più agevole l'identificazione di un soggetto passivo, si è fornito un meccanismo di semplificazione sotto forma di "sportello unico" "One-Stop-Shop" (OSS), che consentiva di assolvere gli obblighi in unico Stato membro: il Paese di identificazione, secondo l'articolo 10 della proposta, è quello in cui il soggetto è debitore nel primo periodo d'imposta o quello scelto, se debitore in più Stati membri. Quindi, il soggetto passivo provvedeva ad adempiere gli obblighi solamente nello Stato di identificazione.

⁵⁸ Art 10 della proposta di direttiva COM (2018) 148 final

⁵⁹ Art 14 della proposta di direttiva COM (2018) 148 final

⁶⁰ Art 16 della proposta di direttiva COM (2018) 148 final

⁶¹A. Tomassini e A. Sandalo, L'iniziativa della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale, in *Corriere tributario* 18/2018, p. 1399

2.2.5. CHE TIPO DI IMPOSTA È LA DIGITAL SERVICES TAX

Il tributo è stato catalogato tra le imposte indirette⁶² sulle vendite avente le caratteristiche di un'imposta plurifase cumulativa, che colpisce il valore totale del servizio fornito in tutte le fasi produttive⁶³, differenziandosi dall'IVA perché quest'ultima colpisce il valore aggiunto e grava l'onere sul consumatore finale garantendo la neutralità al soggetto passivo⁶⁴.

Non è stata considerata come un'imposta sui consumi, come l'IVA, perché l'utente dei servizi digitali potrebbe non coincidere con il cliente, cioè con il consumatore finale definito dalle regole IVA, anzi, molto spesso il consumo non avviene, vista la rilevanza nella DST della partecipazione dell'utente nei servizi digitali a prescindere dal suo contributo finanziario alla generazione dei ricavi⁶⁵. Il consumo potrebbe non verificarsi nel caso dei servizi pubblicitari che vengono resi, non agli utenti delle interfacce, ma ai clienti dell'impresa digitale, cioè a imprese produttrici dei beni e servizi pubblicizzati, oppure potrebbe non avvenire nella trasmissione a pagamento ad altre imprese dei dati degli utenti raccolti dall'impresa digitale. Infine, lo Stato di destinazione dei servizi digitali, ossia del loro consumo e dove si trova il cliente, potrebbe non coincidere con il mercato in cui avviene la tassazione, dove è localizzato l'utente. Di fronte a quest'ultima delucidazione non appare un'imposta indiretta poiché essa non viene applicata in funzione del luogo in cui avviene il consumo; per cui sembra essere più un'imposta diretta, anche perché manca un meccanismo giuridico, quello della rivalsa dell'imposta sul consumatore finale.

Quanto appena detto, sembra essere in contrasto con il fondamento giuridico di tale imposta delineato dall'articolo 113 del TFUE.⁶⁶

2.3. IL DESTINO DELLA PROPOSTA DI DIRETTIVA EUROPEA E LE RECENTI NOVITA'

La proposta di direttiva è stata considerata inapplicabile da molti per due motivi: l'imposta riguardava dei ricavi lordi e non considerava i costi sostenuti, e questo è apparso inadeguato ad affrontare il tema

⁶² Le imposte indirette sono quelle che colpiscono indirettamente la ricchezza, nel momento in cui viene spesa (es. l'iva che colpisce i consumi) o trasferita

⁶³A. Tomassini e A. Sandalo, L'iniziativa della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale, in *Corriere tributario* 18/2018, p. 1399, in nota 21: "Si confronti R. Artini, *Elementi di scienza delle finanze*, Bologna, 2010, p. 135-137. L'imposta generale sull'entrata, in vigore in Italia fino al 1974, aveva le medesime caratteristiche d'imposta plurifase cumulativa sul valore pieno, segnatamente con aliquota al 3%. Siffatte imposte violano il canone di neutralità poiché il carico fiscale complessivo viene a dipendere dal numero degli scambi effettuati"

⁶⁴ A. Tomassini e A. Sandalo, L'iniziativa della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale, in *Corriere tributario* 18/2018, p. 1340, in nota 22: circa il rischio di violazione del divieto di duplicazione dell'imposta sul volume d'affari, di cui all'art 401 Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006

⁶⁵ Relazione alla proposta di direttiva COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT>, p. 12

⁶⁶D. Stevanato, *Dalla proposta di direttiva europea sulla Digital Services Tax all'imposta italiana sui servizi digitali*, L. Carpentieri (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, Giappichelli Editore, 2020, p. 127

della tassazione dei profitti delle imprese multinazionali; il secondo motivo atteneva alla differenza che l'imposta europea demarcava tra le imprese digitali e tutte le altre, e tra le imprese digitali stesse. Infatti, la DST comprendeva le sole imprese digitali in cui la partecipazione dell'utente creava un valore che motivava la creazione del nuovo nesso territoriale e un legame idoneo a giustificare i prelievi nel Paese in cui venivano prodotti i ricavi.

A fronte delle peculiarità trattate, la proposta di Direttiva sull'imposta europea sui servizi digitali, DST, non è mai stata tradotta in direttiva a causa della difficoltà di raggiungere l'unanimità tra gli Stati membri, unanimità necessaria secondo l'articolo 113 del TFUE. Nonostante ciò, ha avuto un impatto notevole e significativo in quanto molti Stati hanno preso spunto da essa per impiantare nei loro ordinamenti misure unilaterali, come appunto, il nostro Paese.

Dopo il "fallimento" di introdurre un'imposta sui servizi digitali europea, l'Unione ha cercato di proseguire i lavori tenendo a mente i recenti sviluppi in ambito OCSE basati su due pilastri e, comunque, appoggiando sempre l'idea di una soluzione globale.

La novità più recente a livello europeo, si è palesata nella direttiva del Consiglio europeo 2022/2523/UE pubblicata il 22 dicembre 2022, intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali su larga scala presenti nell'Unione. Con la direttiva è stata introdotta nell'Unione europea la *global minimum tax* garantendo la conformità del diritto europeo con gli obiettivi del Pillar 2 dell'OCSE; infatti, con la suddetta direttiva è stato applicato nell'ambito europeo il testo del documento approvato il 14 dicembre 2021 dall'Inclusive framework dell'OCSE/G20⁶⁷ sul BEPS, intitolato "Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy-Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)", anche detto "GloBe rules", cui hanno aderito anche gli Stati membri europei. La direttiva del Consiglio europeo aveva l'obiettivo di contrastare, attraverso la previsione di un'aliquota minima d'imposta, le pratiche fiscali delle imprese multinazionali che trasferivano gli utili in quelle giurisdizioni in cui il livello d'imposizione era estremamente basso o nullo. Inoltre, aveva l'intenzione di stabilire parità di condizioni per le imprese multinazionali all'interno dell'Unione europea.

⁶⁷ L'inclusive framework dell'OCSE/G20 riunisce ormai 141 giurisdizioni

CAPITOLO 3: L'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI ITALIANA

Questo terzo capitolo verterà su come l'Italia ha cercato di risolvere il problema riguardante la tassazione dell'economia digitale ampiamente consolidato. Si andranno ad esaminare le caratteristiche principali degli interventi legislativi statali susseguiti nell'arco degli ultimi anni, in particolare ci si soffermerà sull'ultimo, riguardante la ISD: si studierà come il legislatore ha ragionato in merito alla costruzione del presupposto dell'imposta.

L'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), e l'Unione europea erano dell'idea che la risoluzione al problema della tassazione dell'economia digitale doveva essere fornita a livello globale per armonizzare l'intero diritto tributario internazionale; nonostante questa volontà, molti Paesi hanno intrapreso azioni unilaterali. Sotto questo aspetto, infatti, l'OCSE, attraverso l'Interim Report pubblicato a marzo del 2018⁶⁸, in particolare nel capitolo 6, ha invitato le singole giurisdizioni a valutare i pro e i contro di un intervento unilaterale "ad interim" per sottoporre a tassazione alcuni servizi digitali svolti dalle imprese multinazionali, visto che tali azioni di breve termine, potevano essere nocive alle economie nazionali e sul piano internazionale.

Tuttavia, vista la forte volontà dei singoli Stati di procedere con misure temporanee, l'OCSE ha lasciato avvertimenti affinché queste fossero conformi alle norme internazionali, ai trattati bilaterali e multilaterali in materia fiscale, agli accordi World Trade Organization (WTO), e al diritto comunitario. Sono state messe a confronto le misure temporanee con le convenzioni contro le doppie imposizioni, in particolare con l'obiettivo sancito nell'articolo 2 del Modello di Convenzione OCSE: "ampliare il più possibile il campo di applicazione delle convenzioni includendo, per quanto possibile, e in armonia con le leggi domestiche dei singoli Stati, le tasse imposte (...) per evitare la necessità di concludere una nuova convenzione ogniqualvolta le leggi interne degli Stati contraenti siano modificate, e assicurare per ciascun Stato contraente la conoscenza di cambiamenti significativi nella legislazione fiscale di altri Stati".⁶⁹ Un'altra delucidazione dell'OCSE ha riguardato la configurazione transitoria delle disposizioni unilaterali e l'introduzione della cosiddetta "sunset clauses" all'interno degli eventuali singoli interventi: dovevano essere transitori e cessare gli effetti al raggiungimento di una soluzione globale condivisa. L'Organizzazione ha richiesto anche attenzione nella definizione degli ambiti oggettivi: far rientrare solamente fattispecie ad alto rischio, spesso individuate nei modelli di business con un alto grado di partecipazione degli utenti. Infine, ha invitato i singoli Stati ad evitare sistemi di tassazione sproporzionati e, a tal proposito, adottare cautele per le start up e le

⁶⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Tax challenges Arising from digitalisation- Interim Report 2018", Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Publishing, Paris

⁶⁹ Commentario all'art. 2 del Modello OCSE

piccole imprese prevedendo soglie di ricavi al di sotto delle quali non sarebbe stato possibile applicare eventuali imposte.⁷⁰

3.1. I PRIMI INTERVENTI LEGISLATIVI ITALIANI

Prima dei consigli sopra citati dall'OCSE, l'Italia ha cercato di risolvere da sé il problema che l'avvento delle grandi multinazionali del settore digitale hanno causato in merito, anche, alla perdita di gettito fiscale apportata dalla non tassazione dei profitti di tali imprese all'interno del Paese perché sfuggenti dai presupposti dell'imposta sui redditi. Un primo approccio alla risoluzione della questione relativa alla tassazione digitale, si era intravisto nella Legge di Stabilità 2014⁷¹ varata dal governo Renzi, la quale mirava a tassare i servizi di *search advertising*, ossia quei servizi riguardanti l'acquisto di spazi pubblicitari online e i link sponsorizzati che appaiono nelle pagine dei risultati dei motori di ricerca, inserendo l'articolo 17-bis all'interno della disciplina IVA. Questo primo tentativo è stato rinviato e poi abrogato con il successivo decreto Salva Roma⁷². Dopo il primo fallimento, ci sono state un susseguirsi di proposte, le quali hanno cercato, non solo di riparare alla perdita di gettito fiscale, ma soprattutto combattere la forte distorsione della concorrenza che la mancata tassazione ha determinato a discapito delle imprese residenti o non residenti aventi una stabile organizzazione nello Stato.

Mentre l'Unione europea ultimava la proposta di direttiva relativa alla Digital Services Tax⁷³, è stata varata, il 27 dicembre 2017 con l'approvazione della Legge di Bilancio 2018, la legge n. 205/2017, nella quale, all'art.1, commi 1011-1019, è stata introdotta l'Imposta sulle Transazioni Digitali, ITD o *web tax*: la prima e vera imposta italiana che ha designato un cambiamento di rotta rispetto ai precedenti tentativi nazionali. L'emanazione di questo tributo è derivata dal fatto che le regole tradizionali della fiscalità internazionale non erano più in grado di garantire in modo adeguato il concorso alle spese pubbliche.

3.1.1. I FONDAMENTI COSTITUZIONALI E IL CRITERIO DI COLLEGAMENTO TRA CONTRIBUENTE E STATO

L'obbligo riguardante il concorso alle spese pubbliche, di cui sopra, è sancito, per lo Stato italiano, nella Costituzione all'articolo 53, senza riferimenti soggettivi né per quanto riguarda la cittadinanza, né per la

⁷⁰ Confindustria, Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia, Nota di Aggiornamento, 2019, p.46

⁷¹ Legge 27 dicembre 2013, n. 147

⁷² Decreto-legge n. 16/2014

⁷³ Proposta di direttiva COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT>

residenza: “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche”. I tributi italiani fanno riferimento all'articolo 53 della Carta costituzionale per individuare i criteri di collegamento tra contribuente e Stato.⁷⁴

Nell'ambito delle imposte sui redditi, l'Italia ha accolto criteri che fanno riferimento o alla residenza del contribuente⁷⁵, sancito nell'art 2 del TUIR, o al luogo della produzione del reddito⁷⁶. L'articolo 23 del d.P.R. n. 917 del 1986 precisa che: “concorrono alle pubbliche spese in Italia sia coloro che qui hanno la residenza (fiscale) o che, pur non avendola, producono redditi sul territorio sulla base di criteri fissati dalla legge. Inoltre, la lettera “e” del suddetto articolo evidenzia i redditi dei soggetti non residenti: “si considerano qui prodotti quando derivano da un'attività condotta mediante una stabile organizzazione nel territorio dello Stato”. Il concetto di “stabile organizzazione”, inteso come una “sede fissa di affari attraverso la quale l'impresa esercita tutto o in parte la sua attività”⁷⁷, assume un ruolo centrale nella fiscalità internazionale in quanto, se un soggetto ha una stabile organizzazione in uno Stato, è lì che ha il dovere di pagare le imposte sui redditi⁷⁸.

Negli ultimi anni la presa di consapevolezza a livello globale che i nuovi operatori multinazionali del settore digitale potevano non essere ancorate al territorio nazionale attraverso collegamenti fisici, ha determinato la necessità di intervenire, o rielaborando vecchi concetti tributari come quello della stabile organizzazione, o introducendo nuovi strumenti fiscali.

La costruzione della *web tax* italiana si è basata, quindi, sulla rielaborazione del concetto espresso dall'articolo 53 della Costituzione declinato per l'imposta sui redditi, ampliando la sua interpretazione per inglobare una capacità contributiva che altrimenti sarebbe stata perduta.

3.1.2. LA “SIGNIFICATIVA PRESENZA ECONOMICA” NEL TUIR

La legge n. 205/2017 è intervenuta su due lati: innanzitutto, in linea con le proposte fatte in sede OCSE e i suggerimenti apportati dall'Europea, il legislatore ha modificato la definizione di stabile organizzazione all'interno dell'articolo 162 del TUIR, ampliandola: “significativa e continua presenza economica sul territorio dello Stato costruita in modo tale da non far risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso”⁷⁹. Come già ribadito, il concetto di stabile organizzazione faceva parte di una delle problematiche relative alla tassazione digitale poiché esso non era più idoneo a creare un criterio di collegamento tra il contribuente estero titolare di un'impresa fornitrice di servizi digitali e lo specifico Stato, a causa della non presenza fisica

⁷⁴M. Greggi, La web tax e le sue radici costituzionali, in Quaderni costituzionali, Rivista italiana di diritto costituzionale, 2018, p.211 cit: “Sono perciò chiamati al versamento dei tributi in Italia coloro che con il Paese hanno una qualche forma di collegamento, rapporto economico o interesse.”

⁷⁵ art 2 co. 2, d.P.R. N. 917 del 1986: “Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.”

⁷⁶ art 3 co.1, d.P.R. n. 917 del 1986

⁷⁷ d. P.R. n. 917 del 1986, art 162, co. 1

⁷⁸ M. Greggi, La web tax e le sue radici costituzionali, in Quaderni costituzionali, Rivista italiana di diritto costituzionale, 2018, p.211

⁷⁹ d.P.R n. 917 del 1986, art 162, co. 2, lett. f-bis

del contribuente nel suddetto territorio. La modifica normativa che ha introdotto il concetto di “significativa presenza digitale”, quindi, aveva l’obiettivo di rappresentare quelle situazioni in cui l’impresa partecipa alla vita economica di un Paese in modo regolare e significativo senza avervi una presenza fisica, ma solamente tramite l’utilizzo della tecnologia. L’analisi per misurare l’esistenza o meno di questa presenza, si svolge in relazione alle dimensioni di ricavi, “il più chiaro indicatore della potenziale esistenza di quel nesso significativo che lega l’impresa al territorio”⁸⁰. Esistono poi altri indicatori come quelli più tecnici relativi ai dati legati all’utenza, quali il numero di utenti mensili attivi, la completa conclusione di contratti on-line con gli utenti residenti nello Stato di riferimento.

Nonostante la giustificazione che ha portato ad adottarla, la disciplina sulla “significativa presenza economica” ha suscitato dubbi in merito ai confini della norma e alla sua applicazione; ha portato problemi con gli altri Paesi con i quali si erano stipulati trattati contro le doppie imposizioni perché, attraverso suddetti trattati, l’Italia si era impegnata ad esercitare il potere impositivo sui soggetti non residenti solo nella misura in cui essi avessero avuto qui una stabile organizzazione intesa in senso tradizionale. Infatti, tale nuovo concetto favoriva lo Stato di destinazione con un rischio di sovrapposizione con i criteri che regolano il luogo di tassazione per le imposte indirette: l’IVA, ad esempio, dove il potere impositivo è nelle mani del Paese in cui avviene il consumo, ossia in quello di destinazione. Al momento, l’ipotesi prevista all’interno della lettera f-bis dell’articolo 162 del TUIR si applica solo nei casi in cui non ci sia in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni aderenti al modello OCSE.⁸¹

Ci sono state molte riflessioni sulla natura giuridica del nuovo concetto di stabile organizzazione e, in merito, alcuni lavori parlamentari hanno sostenuto che questa nuova ipotesi avrebbe avuto solo una funzione antielusiva.⁸²

La seconda novità portata dalla legge 205/2017 riguardava la *web tax*, l’Imposta sulle Transazioni Digitali (ITD). Il testo relativo all’ITD è stato poco chiaro in merito al presupposto d’imposta, ai soggetti passivi e alle modalità applicative per cui, è stata abrogata, quasi subito dopo, dalla Legge di Bilancio 2019.

3.2. L’IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI

Con la Legge di Bilancio 2019 è stato abrogato l’art. 1 commi da 1011-1019, relativo all’Imposta sulle Transazioni Digitali, la ITD, per far spazio alla ISD, all’Imposta sui Servizi digitali prevista dall’art 1. commi 35-

⁸⁰ B. Santacroce e S. Ficola, *Il commercio elettronico- regime fiscale e guida normativa*, V edizione, Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore, 2021, p.155

⁸¹ B. Santacroce e S. Ficola, *Il commercio elettronico- regime fiscale e guida normativa*, V edizione, Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore, 2021, p.154

⁸² Come risulta dal Dossier n. 560.2. del Senato “il riferimento agli elementi della stabilità, della ricorrenza e della dimensione economica dell’attività hanno la finalità dichiarata di impedire, ad opera dei contribuenti, manipolazioni che impediscano la qualificazione di stabile organizzazione”. Cfr. Assonime, Circolare n. 5 del 27 giugno 2018, 2.7.6.

50 della l. n. 145/2018 datata 30 dicembre 2018. Il nuovo tributo è poi stato modificato dall'art. 1, comma 678, della legge del 27 dicembre 2019, Legge di Bilancio 2020, e oggetto del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2021⁸³ e della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 3/E del 23 marzo 2021 che hanno reso operativa la disciplina della ISD. Infatti, la concreta operatività dell'imposta è partita dal 15 gennaio 2021 dopo l'emanazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate: prima di questo, l'Agenzia ha pubblicato una bozza sul provvedimento che è stata posta a consultazione pubblica e, anche sulla base dei commenti, definita.

L'abolizione della precedente iniziativa legislativa della *web tax* è stata mossa dagli sviluppi verificati in sede europea grazie alla proposta di Direttiva del 21 marzo 2018⁸⁴ che ha elaborato la "Digital Services Tax" europea. L'imposta temporanea italiana, l'"Imposta sui servizi digitali" introdotta nella legge di Bilancio 2019, si era ispirata all'idea di introdurre un prelievo di compensazione, ossia un'imposta indiretta volta a ridurre temporaneamente le disparità di trattamento tra imprese, sui profitti delle multinazionali operanti nel settore digitale, chiamata *Equivalisation Levy* nel "Final Report" del progetto BEPS del 2015⁸⁵; inoltre ha ricalcato la DST europea in molti aspetti come l'individuazione del soggetto passivo e l'ambito oggettivo dell'imposta.

3.2.1. LE CARATTERISTICHE DELL'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI, IL PROBLEMA DELLA DOPPIA IMPOSIZIONE E LA DEDUCIBILITÀ DALL'IRES E IRAP

La Circolare n.3/E dell'Agenzia delle Entrate, ha classificato l'imposta sui servizi digitali tra le imposte indirette⁸⁶ perché non è applicata sul reddito, ma sui corrispettivi lordi percepiti nell'anno solare a fronte di specifici servizi digitali "al netto dell'Imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette".⁸⁷ Tuttavia, l'ISD seguendo le orme della Digital Services tax europea, si trova a metà strada tra un'imposta sul reddito ed un'imposta sui consumi.

Il distacco dall'area dell'imposizione sui redditi appare evidente in relazione alle caratteristiche strutturali della nuova fattispecie impositiva, necessarie al fine di delineare i contorni del presupposto di un tributo che non appare costruito sui tradizionali indici di capacità contributiva (come il patrimonio, il reddito o consumo), e che sembra rivalutare altri indicatori economici di manifestazioni di ricchezza che, pur nel rispetto dei principi fondamentali di ragionevolezza e giusto riparto, sollevano nuove espressioni di capacità contributiva. Un'ulteriore conferma si ravvede anche nel comma 44 in quanto prevede che, ai fini dell'accertamento, delle

⁸³ Prot. n. 13185/2021

⁸⁴ Proposta di direttiva COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT>

⁸⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Addressing the Tax Challenges of the Digital economy", Action 1 -Final Report OECD Publishing, Paris, 2015

⁸⁶ Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 23 marzo 2021, p 87

⁸⁷ Art. 1 comma 39 bis l.145/2018 modificata dalla l.160/2019 art.1

sanzioni, della riscossione e del contenzioso, si applichino le disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto.

In relazione ai possibili problemi di doppia imposizione si è sempre fatto riferimento alle Convenzioni stipulate dall'Italia con gli altri Stati secondo il Modello OCSE. All'interno dell'articolo 2 del Modello OCSE è stato definito l'ambito di applicazione oggettivo di tali convenzioni facendo riferimento alle imposte sul reddito e sul patrimonio; il paragrafo 3 ha attribuito agli Stati contraenti il compito di elencare le rispettive imposte che si intendono coperte nel Trattato e, il paragrafo 4 ha previsto che si considerano incluse nel Trattato tutte le imposte identiche o simili introdotte dopo la firma dell'accordo internazionale. L'imposta sui servizi digitali, poiché non è un'imposta sul reddito, non è stata introdotta nell'elenco delle Convenzioni e nemmeno può ritenersi inclusa nell'ambito applicativo per assimilazione del paragrafo 4.

L'ISD e l'IVA, applicata al mondo del commercio elettronico, presentano parallelismi: i servizi digitali sono molto simili a quelli dei "servizi resi tramite mezzi elettronici", oggetto di una specifica regolamentazione nel contesto normativo dell'IVA. Altro punto in comune tra le due imposte riguarda l'accertamento del presupposto territoriale che per entrambe richiede la localizzazione dell'utente/consumatore finale nel territorio dello Stato attraverso l'individuazione del dispositivo utilizzato per accedere all'interfaccia o ricevere i servizi elettronici. Per cui è possibile che la stessa ricchezza sia soggetta sia all'IVA sia alla ISD. Per evitare ciò, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2021, ha stabilito che i ricavi siano calcolati al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette. Il motivo di quest'ultima previsione che sottrae l'IVA e altre imposte indirette dalla base imponibile dell'imposta sui servizi digitali sta nella natura di imposta sui ricavi lordi, che per questo non possono comprendere l'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto, visto che non è una posta di bilancio qualificabile come ricavo. In merito alla compatibilità tra la disciplina nazionale dell'ISD e quelle europea sull'IVA, si può prendere come esempio la sentenza della Corte di Giustizia europea nella causa Vodafone Magyarorszag Mobil Tavkozlesi Zrt in cui il tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest chiedeva al Giudice europeo una valutazione sulla compatibilità dell'Imposta sul volume d'affari degli operatori di telecomunicazioni con l'art 401 della direttiva IVA⁸⁸che prevedeva il divieto di istituire ulteriori imposizioni che per loro natura siano assimilabili alle imposte sulle cifre d'affari. La Corte si è pronunciata in merito alla compatibilità del tributo ungherese con l'IVA, in quanto l'incompatibilità sarebbe stata ravvisabile solo qualora il tributo nazionale avesse l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'IVA, gravando sulla circolazione dei beni e servizi e colpendo in maniera simile all'IVA. La ISD non si configura come un'imposta sugli scambi perché grava sul prestatore del servizio ed è, quindi, espressione di capacità contributiva di quest'ultimo: manca il meccanismo della rivalsa e della detrazione per cui non grava sul consumatore finale, come invece prevedono

⁸⁸ Direttiva europea 2006/112/CE

le regole in materia IVA. Le evidenti differenze tra i due tributi e le precedenti discussioni giurisprudenziali evidenziano una compatibilità dell'imposta sui servizi digitali italiana con il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto.

All'interno della disciplina dell'ISD non è stata chiarita la deducibilità di questa imposta con l'Imposta sui Redditi delle Società, IRES, e con l'IRAP, l'Imposta Regionale sulle Attività Produttive. A questo proposito si può far riferimento all'articolo 99 del d.P.R n. 917 del 1986, in relazione agli oneri fiscali: sancisce il principio generale della deducibilità dall'IRES di tutte le imposte nell'esercizio in cui avviene il pagamento, ad esclusione di quelle sui redditi e di quelle per le quali è prevista la rivalsa; per cui le altre imposte sono deducibili. A questo proposito si era espressa la Corte Costituzionale con la sentenza n.262 del 4 dicembre 2020, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale delle disposizioni che prevedevano l'indeducibilità dall'IRES dell'Imposta Municipale Unica (IMU) dovuta per gli immobili strumentali, per la violazione dell'articolo 3 e 53 della Costituzione. In suddetta occasione la Corte ha affermato che il principio generale della deducibilità delle imposte dal reddito, evidenziato dall'art 99 del TUIR, non può essere derogato tutte le volte in cui vi sia un tributo, non commisurato al reddito né oggetto di rivalsa, inerente alla produzione del reddito. Ad oggi, all'interno della Circolare n.3/E dell'Agenzia delle Entrate si può leggere: "trattandosi di un'imposta indiretta si ritiene che questa possa essere portata in diminuzione dal reddito complessivo del soggetto passivo ai fini IRES, ai sensi dell'articolo 99 del TUIR, nell'esercizio in cui avviene il relativo pagamento." (...) Analogamente si ritiene che la ISD pagata sia deducibile anche dalla base imponibile IRAP se rientrante in una voce che concorre alla determinazione del valore della produzione netta del soggetto passivo.⁸⁹

3.2.2. L'AMBITO SOGGETTIVO DEL NUOVO TRIBUTO

All'interno del comma 36 della legge 145/2018, modificato poi nel 2020, sono stati definiti i soggetti passivi dell'imposta italiana qualsiasi entità, sia attività singole sia a livello di gruppo, come nella proposta europea, quelli che superano i due seguenti limiti congiuntamente in un anno solare:

- 750 milioni di ricavi ovunque realizzati nel mondo nel periodo d'imposta;
- 5.5 milioni di ricavi da servizi digitali imponibili realizzati in Italia nel periodo d'imposta.

La prima soglia è identica a quella prevista dalla DST europea, proprio per "limitare l'applicazione dell'imposta alle imprese di determinate dimensioni, che sono quelle che detengono posizioni di mercato consolidate grazie alle quali beneficiano maggiormente degli effetti di rete e sfruttano i *megadati*, fondando quindi i loro modelli imprenditoriali sulla partecipazione degli utenti".⁹⁰ La scelta di definire la prima soglia dimensionale

⁸⁹ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 3/E del 23 marzo 2021 p. 87

⁹⁰ Proposta di direttiva COM (2018) 148 final, art. 4. Tale soglia ricalca quella in origine definita nell'ambito del progetto BEPS dell'OCSE nell'Action 13 per l'individuazione dei gruppi multinazionali di maggiore dimensione

con riferimento al complesso di ricavi e non solo a quelli derivanti da attività digitali potrebbe, però, identificare come soggetto passivo d'imposta anche imprese coinvolte in business digitali in maniera del tutto marginale o accessoria, e potrebbero condizionare differenze tra i gruppi tradizionali a svantaggio di soggetti operanti, anche di dimensioni contenute, nella fornitura dei servizi digitali in Italia.

La seconda soglia limita l'applicazione dell'imposta ai casi in cui vi sia un "impronta digitale significativa"⁹¹ del fornitore in Italia così da abbassare il limite dimensionale previsto dall'Unione europea poiché quest'ultimo doveva inglobare una soglia di ricavi prodotti in un territorio più vasto del singolo Paese italiano. L'abbassamento di tale soglia dimensionale, però, ha destato preoccupazione poiché potrebbe impattare su imprese meno potenti, più piccole, andando contro quanto detto nell'articolo 4 della proposta di direttiva europea: di conseguenza, questa imposta temporanea potrebbe avere un impatto più forte rispetto a quello della DST.

I soggetti passivi della ISD sono quelli "esercenti l'attività d'impresa"⁹² siano essi residenti o meno nel territorio dello Stato: in linea con quanto precisato nella DST per le "entità", possono rivestire il ruolo di soggetto passivo le società, gli enti commerciali e non commerciali (limitatamente all'attività commerciale svolta) e le persone fisiche che svolgono attività imprenditoriale. A differenza della ITD, non è stata chiarita la qualificazione del committente che può operare in qualità sia di soggetto economico, sia di privato consumatore, mentre nella ITD il committente poteva essere solo un soggetto economico poiché l'imposta era pagata da quest'ultimo che fungeva da sostituto d'imposta. La norma ha definito i soggetti passivi anche quelli che operano a livello di gruppo ma non specifica cosa debba intendersi per gruppo. Si potrebbe far riferimento alla norma europea che li definiva come "tutte le entità pienamente incluse nel bilancio consolidato redatto in conformità ai principi internazionali d'informativa finanziaria o a un sistema nazionale di informativa finanziaria"⁹³.

3.2.3. L'AMBITO OGGETTIVO

Le attività oggetto dell'Imposta sui Servizi Digitali hanno seguito le orme della proposta europea; infatti, nel comma 37 dell'articolo 1 legge 145/2018, sono state elencate le attività-oggetto dell'imposta italiana, molto simili alle disposizioni dell'Unione europea. Secondo tale comma, l'imposta italiana in questione si applica:

- Alla "veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia". Si intendono i ricavi conseguiti attraverso la gestione di siti come motori di ricerca che determinano la pubblicità che compare all'utente in modo mirato grazie all'individuazione di ciò che

⁹¹ Relazione alla proposta di direttiva COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT> p. 11

⁹² Art.1 co. 36, l. 145/2018 modificata dalla l. 160/2019 art.1

⁹³ Proposta di direttiva COM (2018) 148 final, art 2.2. Altre nozioni di "gruppo" si potrebbero recepire dall' art 2359 del codice civile, dalla nozione rinvenibile nella disciplina del consolidato fiscale dell'art 117 ss. del TUIR, da quella del cosiddetto gruppo IVA di cui agli artt. 70-bis del D.P.R. n 633/1972

l'utente ricerca e quali siti visita. La definizione non ha tenuto conto del fatto se il fornitore del servizio pubblicitario è proprietario dell'interfaccia o meno. Con riferimento alla proposta di direttiva europea⁹⁴, si è chiarito che nei casi in cui il fornitore del servizio pubblicitario e il proprietario non fossero state la stessa persona, quest'ultimo non sarebbe stato soggetto all'imposta poiché parte dei ricavi ottenuti dal fornitore del servizio sarebbe stata comunque versata al proprietario dell'interfaccia in cambio dell'affitto di uno spazio digitale su di essa. Si tratta, in sostanza, di servizi pubblicitari online: l'impresa che intende pubblicizzare i propri prodotti paga un corrispettivo al gestore del servizio, che è il soggetto passivo della ISD, per il messaggio pubblicitario veicolato sull'interfaccia digitale.

- Alla “messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra di loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi”. Questi servizi di intermediazione permettono ai fornitori di beneficiare degli effetti di rete, ossia di vedersi aumentare il valore del servizio al crescere del numero degli utenti che lo utilizzano; infatti, la capacità di tali interfacce di creare collegamenti tra gli utenti è l'elemento caratterizzate di tali servizi di intermediazione rispetto a quelli che possono anche agevolare l'interazione tra gli utenti ma che quest'ultimi non possono entrare in contatto se non lo hanno già stabilito in altro modo, come ad esempio i servizi di comunicazione o pagamento. Importante esplicitare che nella casistica in esame si potrebbe verificare ciò che viene definito “*network effect*”⁹⁵, quel fenomeno secondo cui non solo chi gestisce l'interfaccia digitale si vede incrementare la ricchezza usufruendo dei dati forniti dagli utenti, bensì gli utenti stessi, tramite l'interfaccia, possono produrre reddito attraverso la cessione di beni o prestazione di servizi ad altri utenti. I ricavi ottenuti dagli utenti grazie all'interazione con gli altri nell'interfaccia digitale, però, non sono soggetti alla ISD. A titolo esaustivo, sono qui imponibili, quindi, i ricavi derivanti dalla gestione di prenotazione online e cosiddetti *marketplaces*, in cui l'utente acquista un bene o un servizio, spesso senza pagare al sito il corrispettivo, sito che genera ricavi grazie ai pagamenti ricevuti dai venditori per collocare le proprie offerte o grazie alla pubblicità: se il servizio per l'utente è a pagamento, il valore soggetto ad imposizione è anche il ricavo rappresentato dal canone pagato dall'utente, di solito a titolo di abbonamento.
- “Alla trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale”. I servizi che qui si intendono generare ricavi imponibili, sono quelli che utilizzano le interfacce digitali come metodo per generare il contributo degli utenti, e non i servizi che utilizzano le interfacce come metodo per trasmettere i dati generati in altro modo. Infatti, l'imposta sui servizi digitali non è

⁹⁴ Proposta di direttiva COM (2018) 148 final, art 3.3

⁹⁵ D. Stevanato, Dalla proposta di direttiva europea sulla Digital Services Tax all'imposta italiana sui servizi digitali, L.Carpentieri (a cura di), Profili fiscali dell'economia digitale, Torino, Giappichelli Editore, 2020, p. 122

un'imposta sulla raccolta o l'uso dei dati raccolti⁹⁶ da un'impresa per fini interni a sé stessa, né sulla condivisione di tali dati ad un'altra impresa a titolo gratuito; riguarda la trasmissione a titolo oneroso dei dati ottenuti dall'attività degli utenti sulle interfacce digitali⁹⁷. Rientrano nella definizione i ricavi conseguiti dai *social network* che anche in questo caso è frequente che gli utenti non paghino per l'accesso e utilizzo del *social*, ma in ogni caso il gestore consegue ricavi dalla vendita di dati raccolti a soggetti terzi, che poi li utilizzano per finalità commerciali.

Da come si può notare, lo specifico ambito oggettivo di applicazione del tributo cioè l'insieme di attività produttive di reddito imponibile, non è stato del tutto chiarito poiché il legislatore ha fatto fatica ad individuare specifiche attività rientranti in poche definizioni a causa del dinamico contesto in cui esso si era trovato lavorare.

L'agenzia delle entrate, con la Circolare n.3/E del 2021 ha cercato, però, di darne una definizione più chiara: "l'imposta sui servizi digitali è volta ad assoggettare a tassazione i ricavi generati dalla fornitura di determinati servizi digitali caratterizzati dall'utilizzo da parte del soggetto passivo di un'interfaccia digitale e dal contributo (non necessariamente attivo o consapevole) alla creazione di valore da parte degli utenti" (...) L'elemento da assoggettare a tassazione sono tutti i ricavi ottenuti, tramite l'interfaccia digitale, dalla monetizzazione del contributo degli utenti, non la mera partecipazione in sé degli utenti." Inoltre, in suddetta circolare si legge che i servizi oggetto dell'ISD si caratterizzano per essere automatizzati, ossia la fornitura del servizio digitale richiede un coinvolgimento umano minimo da parte del fornitore, e digitali, resi attraverso Internet o avvalendosi di una rete elettronica. Oltretutto, è stato specificato nella circolare che non conta il titolo (proprietà, noleggio o simili) del fornitore che utilizza l'interfaccia digitale per mezzo della quale vengono resi i servizi digitali. Infine, l'Agenzia delle Entrate ha fornito, alcuni indicatori utili per individuare la reale attività svolta dal fornitore dell'attività di veicolazione di pubblicità mirata attraverso un'interfaccia digitale: non deve operare come contraente dei beni e servizi venduti bensì deve limitarsi ad operazioni triangolari nelle quali è in capo ad un altro fornitore l'assunzione dei rischi e la fissazione del prezzo destinato all'acquirente finale.

In linea con l'articolo 3 della proposta di direttiva comunitaria, i ricavi ottenuti tra soggetti controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante, non sono tassabili poiché si considerano servizi intragruppo⁹⁸.

⁹⁶ Relazione alla proposta di direttiva COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT>, p. 9

⁹⁷ C. Ricci, L'imposta sui servizi digitali, L. del Federico e F. Paparella (a cura di), Diritto tributario digitale, Pisa, Pacini Editore Srl, 2023, p. 94 cit: "Questa tipologia di servizio tratta dei cosiddetti "Big Data", cioè sistemi organizzati di dati e di informazioni che richiedono, per la relativa gestione ed analisi, strumenti nuovi, performanti e intelligenti in termini di processori e algoritmi"; per cui il servizio imponibile non riguarda la mera raccolta dei dati

⁹⁸ Proposta di direttiva COM (2018) 148 final, art. 3.7.: i ricavi derivanti dalla fornitura di servizi imponibili tra" entità appartenenti ad un gruppo consolidato a fini di contabilità finanziari non sono considerati ricavi imponibili."

3.3. IL PRESUPPOSTO DELLA ISD E LA CENTRALITÀ DEL DATO

Il comma 37 dell'articolo 1 della Legge 45/2018 poi modificato con la Legge di Bilancio 2020, ha esplicitato le 3 tipologie di attività oggetto dell'ISD, simili alle suddivisioni della proposta di direttiva europea. Per cercare di individuare il presupposto dell'imposta sui servizi digitali italiana, si approfondiranno le caratteristiche dei servizi rientranti nell'assoggettamento di tale tributo in modo separato.

3.3.1. IL SERVIZIO DI VEICOLAZIONE DI PUBBLICITÀ MIRATA

Il primo tipo di servizi che generano ricavi "rilevanti" sottoposti alla recente tassazione rinvenibile nel comma 37 lettera "a" riguarda la "veicolazione di pubblicità mirata" il quale si articola in due modalità: il collocamento presso le piattaforme digitali e l'esposizione sulle piattaforme digitali⁹⁹.

L'attività in questione si realizza grazie alla capacità di "controllo del dato": il messaggio pubblicitario è veicolato grazie ad una previa attività di raccolta di dati relativi all'utente e da lui forniti, e di una loro successiva elaborazione al fine di mirare un messaggio corrispondente alle preferenze e abitudini del suddetto destinatario. Come primo impatto, la differenza che si nota tra le altre tipologie di servizi pubblicitari e quest'ultima, è giustificata dallo sfruttamento economico del "dato" e la sua elaborazione. Se il presupposto dell'imposta consistesse nella raccolta, detenzione o elaborazione dei dati si dovrebbero tenere in qualche modo distinti i dati raccolti nel territorio dello Stato o acquisiti da soggetti ivi localizzati da tutti gli altri; ma ciò che rileva ai fini del collegamento territoriale è il numero di messaggi pubblicitari usufruiti dall'utente nel momento in cui localizzato nel territorio dello Stato. Quindi, invece di differenziare i soggetti in funzione della massa di dati acquisiti, detenuti o elaborati, l'imposta tende a diversificare i soggetti del mercato digitale in base alla loro capacità di sfruttamento dei dati per indirizzarli ad un utente specifico. L'elemento discriminante non è l'attività pubblicitaria in sé ma quella che presuppone la "profilazione"¹⁰⁰ ossia il "controllo del dato" che permette di correlare in modo efficace la pubblicità mirata al suo "obiettivo", ossia l'utente. Infatti, le scelte degli utenti localizzati nel territorio dello Stato sono influenzate dalla capacità delle imprese di veicolazione pubblicitaria di indirizzare messaggi grazie allo sfruttamento dei dati.

Le attività che consistono nella veicolazione di pubblicità mirata di prodotti e servizi di altre società di gruppo non rientrano nella fattispecie dell'imposta in questione poiché i ricavi derivanti da transazioni infragruppo sono esclusi da essa: la ragione risale dal fatto che l'imposta sui servizi digitali si applica solo sui servizi di veicolazione svolti nell'interesse di terzi ossia di tutti quegli operatori diversi dalle società di gruppo.

⁹⁹ Provvedimento Prot. n. 13185/2021, punto 1, lett. l

¹⁰⁰ G. Frasoni, Il presupposto dell'imposta sui servizi digitali, A. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), L'imposta sui servizi digitali, Milano, CEDAM, 2022, p. 74

3.3.2. LA MESSA A DISPOSIZIONE DI UN' INTERFACCIA MULTILATERALE PER FORNIRE UNA "RETE SOCIALE" E PER SVOLGERE I SERVIZI DI INTERMEDIAZIONE

Il secondo servizio nominato nel comma 37 lettera "b" è quello della messa a disposizione di un'"interfaccia multilaterale". La nozione di "interfaccia multilaterale" non è univoca, perciò, il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2021 ha cercato di darne un'interpretazione: "per "interfaccia digitale" s'intende qualsiasi software, compresi i siti web o parte di essi e le applicazioni, anche mobili, accessibili agli utenti attraverso cui sono prestati servizi digitali dai soggetti passivi d'imposta. Una interfaccia digitale è multilaterale quando la stessa consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi."¹⁰¹

Nella lettera "b" si distinguono due tipologie di interfacce multilaterali: una finalizzata a facilitare la conclusione di scambi e un'altra con lo scopo di creare solo un collegamento fra gli utenti che, solo in via mediata, potrebbero dar luogo a uno scambio. In funzione a questa distinzione le interfacce sono considerate diversamente a seconda che esse diano luogo a creazione di ricavi connessi agli scambi effettivamente realizzati o a corrispettivi richiesti per l'accesso all'interfaccia. Infatti, quando si va a calcolare la parte di ricavi imponibili il metodo si ramifica in due.

Qui assume rilevanza l'"interfaccia", quale complesso sistema di comunicazione, scambio e controllo dei dati, in cui la creazione di valore dipende dalla partecipazione attiva e continuativa degli utenti, dal numero stesso degli utenti e, quindi, dai collegamenti e interazioni che tra essi si generano. La creazione dei profitti delle interfacce digitali si basa, come prima anticipato, sugli effetti rete perché essi aumentano in funzione del numero di utenti che utilizzano l'interfaccia.

Ritornando al concetto di "dato", la definizione di interfaccia multilaterale mette a fuoco l'importanza dei collegamenti e l'interazione fra gli utenti che quest'ultima rende possibile; e proprio questi collegamenti e interazioni sono frutto di scambi di dati controllati dal soggetto che fornisce l'interfaccia.¹⁰²

3.3.3. I SERVIZI DI TRASMISSIONE DEI DATI

L'ultima tipologia di attività oggetto della ISD italiana è quella prevista dalla lettera "c" del comma 37 consistente la "trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interazione digitale".

La trasmissione di dati è un servizio avente elemento "giuridico" e uno "materiale"¹⁰³: quello giuridico fa riferimento all'attribuzione a terzi della possibilità di utilizzare i dati a titolo oneroso e l'elemento "materiale" fa riferimento al tipo di dati oggetto della vicenda giuridica; infatti, ai fini d'imposta, rilevano solo i dati

¹⁰¹ Provvedimento Prot. n. 13185/2021, punto 1, lett. g

¹⁰²G. Frasoni, Il presupposto dell'imposta sui servizi digitali, A. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), L'imposta sui servizi digitali, Milano, CEDAM, 2022, p. 82

¹⁰³ G. Frasoni, Il presupposto dell'imposta sui servizi digitali, A. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), L'imposta sui servizi digitali, Milano, CEDAM, 2022, p. 77

ottenuti dall'interazione di un utente con un'interfaccia digitale. Nel Provvedimento al punto 3.11 si è fatto riferimento ai dati "venduti totalmente o parzialmente e trasmessi" che sembrerebbe indicare due attività: l'alienazione e la trasmissione. Ciò risulta non coerente con la fattispecie dell'imposta in quanto per "trasmissione" non si intende la cessione della proprietà del dato ma la concessione di alcune facoltà di sfruttamento del valore economico dello stesso.

Molto simile è il profilo rilevante tra quest'ultima casistica di servizi e la prima, quella inerente alla veicolazione della pubblicità mirata: nella prima ciò che rileva è il potere di controllo dei dati per indirizzare il messaggio pubblicitario, mentre in quest'ultima è il controllo dei mezzi di acquisizione dei dati della capacità di disporre nell'interesse altrui.

3.3.4. IL POTERE DI CONTROLLO SUL DATO COME PRESUPPOSTO DELL'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI

Il legislatore è partito dall'idea che tali servizi digitali esistono in funzione del contributo di un certo numero di utenti collocati sul territorio dello Stato, ad offrire dati su sé stessi e sull'ambiente circostante, i quali consentono di trasformare i dati e sfruttarli sul piano commerciale. Le suddette attività digitali sembrano essere idonee a prelevare dal territorio in cui si trova l'utente una nuova ricchezza, ossia il dato, e sfruttare questa ricchezza elaborandola, controllandola e traendone profitto. Alla stregua di molte considerazioni, sono i dati, o meglio, il potere di controllo su di essi ad essere considerato indice di capacità contributiva; esiste un presupposto del tributo basato sul potere "multiforme"¹⁰⁴ del dato.

Le tre tipologie di servizi fattispecie dell'imposta delineano come soggetti passivi quelle imprese "data enabled"¹⁰⁵: quelle per le quali l'utilizzo dei dati costituisce il fattore "abilitante" dell'esercizio dell'attività e non quelle per le quali l'impiego dei dati è solo un fattore complementare che ne incrementa l'efficienza (data enhanced). Suddette distinzioni sono state la base di alcune esclusioni di servizi dall'imposta previste dal comma 37-bis.

Nell'individuare un unico presupposto sono state riconsiderate alcune interpretazioni dei principi tradizionali. Nell'interpretare l'articolo 53 della Costituzione, gli unici indicatori di capacità contributiva che venivano concepiti, cioè quelli che identificavano l'idoneità economica del soggetto a concorrere alle spese pubbliche, erano il reddito, il patrimonio o il consumo di beni e servizi poiché i soli a poter indicare una sorta di "garanzia economica"¹⁰⁶ dei contribuenti.

¹⁰⁴ G. Frasoni, Il presupposto dell'imposta sui servizi digitali, A. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), L'imposta sui servizi digitali, Milano, CEDAM, 2022, p. 85

¹⁰⁵ Per la distinzione che segue fra imprese data enabled e data enhanced si rinvia a D. Nguyen – M. Paczos, Measuring the Economic Value of Data and Cross-Border Data Flows: A business Perspective

¹⁰⁶ La capacità contributiva si riferisce alla capacità di disporre di risorse adeguate a sostenere il pagamento dei tributi. Con la sentenza n. 155 del 2001, la Corte costituzionale ha chiarito che "la capacità contributiva non presuppone l'esistenza necessariamente di un reddito o di un reddito nuovo, ma è sufficiente che vi sia un collegamento tra prestazione imposta e presupposti economici presi in considerazione, in termini di forza e consistenza economica dei contribuenti o di loro disponibilità monetarie attuali, quali indici concreti di situazione economica degli stessi contribuenti".

La Corte Costituzionale nella sentenza n. 288/2019, ha affermato che “in un contesto complesso come quello contemporaneo, dove si sviluppano nuove e multiformi creazioni di valore, il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo ad indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica.” L’individuazione di nuovi indici ha subito critiche rilevanti poiché altre espressioni non sarebbero state in grado di differenziare economicamente un individuo rispetto ad un altro e di non garantire l’idoneità del soggetto al pagamento dei tributi.¹⁰⁷ La scelta del legislatore¹⁰⁸ della ISD sembra essere in linea con la Corte Costituzionale così da ritenere il “potere dei dati” un indice di capacità contributiva e presupposto dell’imposta sui servizi digitali. Si parla di un potere multiforme¹⁰⁹, triplice, considerando le 3 attività: si parla di potere di controllare il flusso dei dati, potere di indirizzare i dati a forme di pubblicità che orientano le scelte degli utenti e, infine, potere di controllarne l’acquisizione in vista della loro disposizione a titolo oneroso degli stessi.

3.3.5. IL CONCETTO DI CREAZIONE DI VALORE PER L’IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E PER L’IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI

I due tributi presentano una concezione totalmente differente sulla natura di ciò che crea valore. Il concetto di valore non è univoco poiché può essere inteso e avere finalità differenti¹¹⁰. Per l’imposta sui servizi digitali il valore viene generato dalla partecipazione attiva e continua degli utenti sulle piattaforme digitali, la quale consente di sfruttare il potere economico dei dati da loro forniti: la creazione di valore qui è concepita come indice di capacità contributiva e di ripartizione del potere impositivo degli Stati attraverso la localizzazione dell’utente che fornisce il dato. Diversamente, il sistema dell’IVA fonda il valore sul corrispettivo contrattualmente pattuito, ossia il prezzo, o se non è previsto, viene definito secondo il valore normale¹¹¹.

¹⁰⁷ Il particolare rilievo assunto dai dati (e implicitamente, dalle diverse forme di impiego e controllo sui medesimi) è sottolineato da F. Gallo, Nuove espressioni di capacità contributiva, in *Rassegna Tributaria*, 2015, p. 771 ss.

¹⁰⁸ A. Carinci, La fiscalità dell’economia digitale: dalla web tax alla (auspicabile) presa d’atto di nuovi valori da tassare, in rivista *Il Fisco*, 2019, p. 4507. Anche la dottrina italiana ha evidenziato la razionalità di un’imposta, in una prospettiva in larga misura convergente con quella espressa nel testo, (concepita, tuttavia in termini essenzialmente “patrimoniali”) che avesse i “dati” come centro di riferimento:

¹⁰⁹ G. Frasoni, *Il presupposto dell’imposta sui servizi digitali*, A. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), *L’imposta sui servizi digitali*, Milano, CEDAM, 2022, p. 85

¹¹⁰ S. Giorgi, *La creazione del valore*, L. del Federico e F. Paparella (a cura di), *Diritto tributario digitale*, Pisa, Pacini Editore Srl, 2023 p. 69 cit: “In linea strettamente teorica, infatti, il “valore” potrebbe assumere diversa natura e assolvere, conseguentemente alle seguenti ben diverse funzioni. In primo luogo, potrebbe, infatti, essere inteso quale manifestazione di capacità contributiva e, dunque, ricollegarsi agli indici tradizionali (reddito, patrimonio e consumo). Si può a riguardo premettere, che il concetto ricorre, per lo più, ma non esclusivamente come si vedrà, nell’imposizione reddituale e, dunque, si aprirebbe l’ulteriore e conseguente interrogativo se il “valore” coincida o meno con il reddito. In secondo luogo, il valore potrebbe rilevare in sede di determinazione dell’imponibile, e quindi, fungere da criterio di determinazione. Potrebbe poi essere concepito come uno strumento di contrasto anti-evasivo o anti-elusivo (...). Da ultimo, potrebbe assumere le sembianze di uno strumento di localizzazione e rappresentare un criterio di ripartizione della potestà impositiva a fronte di fattispecie che presentano collegamento con più Stati. (...) Il criterio della creazione di valore è, dunque, individuato nel diritto tributario internazionale come criterio di ripartizione del potere impositivo, senza che, tuttavia, risulti del tutto chiara siffatta nozione”

¹¹¹ Prezzo mediamente praticato da altri operatori economici che si trovano in un analogo stadio di commercializzazione in condizioni di libera concorrenza

Qui, il valore ha la finalità di determinare l'imponibile d'imposta ma anche una funzione antielusiva e anti-evasiva con riferimento al valore normale. Oltretutto, per quanto l'IVA colpisca il consumatore finale dal punto di vista economico, è applicata giuridicamente ad ogni passaggio della catena produttiva e distributiva, ma in realtà non vi è un effettivo incremento di valore in ciascun passaggio poiché a fronte di una cessione o una prestazione, il tributo è applicato anche se il valore del bene è diminuito: in ciascuna fase si verifica il semplice pagamento di un corrispettivo come controprestazione per un bene o un servizio che determina poi il pagamento del tributo. Infatti, il numero dei passaggi non rileva ai fini d'imposta sul valore aggiunto. A differenza dell'ISD, anche nella ripartizione del potere impositivo tra gli Stati in cui si articolano le fasi produttive e distributive non è rilevante la creazione del valore aggiunto in ciascuno di essi; infatti, il potere impositivo viene esercitato unicamente dalla giurisdizione del consumatore finale mentre per l'imposta sui servizi digitali viene distinto il valore creato in ogni giurisdizione statale.

3.4. I SERVIZI DIGITALI ESCUSI DALL'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI

L'individuazione del presupposto della ISD ha consentito di qualificare i servizi digitali esclusi dall'ambito applicativo dell'imposta. All'interno del comma 37-bis, modificato dalla legge del 27 dicembre 2019, e nell'articolo 2.2. del Provvedimento si susseguono una serie di servizi non sottoposti a tassazione, alcuni simili a quelli esclusi dalla fattispecie impositiva della DST europea.

Come prima cosa nella lettera a) e b) del comma 37-bis si identificano le esclusioni che, coerentemente con la definizione del presupposto della ISD, appaiono ovvie. Infatti, qui sono state escluse le forniture di beni e servizi da intermediari digitali o direttamente dal fornitore perché l'imposta non si applica alle cessioni di beni e servizi ma alla messa a disposizione di una piattaforma multilaterale; in questo caso l'intermediario o il fornitore che colloca i propri beni tramite l'interfaccia digitale la utilizza come strumento della propria attività e non la mette a disposizione dei terzi. Oltretutto è difficile che si tratti di un'interfaccia digitale.¹¹²

Nella lettera "c" del comma 37-bis è stata ripresa la disciplina della proposta di direttiva europea, in particolare quella dell'articolo 3, paragrafo 4, e da essa anche le motivazioni dell'esclusione dai servizi di messa a disposizione di un'interfaccia digitale, le quali prevedono di escludere dall'ambito impositivo la fornitura di contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento. Per quanto riguarda i servizi di comunicazione o di pagamento il motivo principale dell'esclusione si è individuato dal fatto che tali fornitori mettono a disposizione software di supporto o altri strumenti informatici che permettono agli utenti

¹¹²Relazione alla proposta di direttiva COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT>, p. 8. Anche nella relazione alla proposta di direttiva europea si può leggere che "Anche i ricavi derivanti dalle attività al dettaglio consistenti nella vendita di beni o servizi ordinati online attraverso il sito web del fornitore di tali beni o servizi(che possono comportare ciò che è generalmente noto come "commercio elettronico") sono esclusi" da tale tassazione poiché l'interfaccia viene utilizzata solo come mezzo di comunicazione e la creazione di valore viene dalla fornitura di beni e servizi.

Non rientrano sotto l'applicazione del tributo, i corrispettivi conseguiti dalle imprese che mettono a disposizione dell'utente, attraverso

di entrare in contatto con le altre persone con le quali già lo erano; non creano quindi l'effetto rete limitandosi ad un mero ausilio. Con riferimento ai contenuti digitali nel paragrafo 4 dell'articolo 3 della proposta di direttiva europea si è approfondito dicendo che i contenuti digitali forniti tramite un'interfaccia digitale quali video, audio o testo di proprietà dell'impresa fornitrice o di cui l'impresa ne abbia acquistato i diritti di distribuzione, non vanno considerati servizi di intermediazione, quindi, sono da considerare esclusi. Alcuni di questi fornitori possono in qualche modo consentire una qualche interazione tra gli utenti, si pensi ai videogiochi, ad esempio, ma suddetta interazione rimane secondaria rispetto alla fornitura del contenuto digitale, non rientrando quindi, nell'area caratteristica di tali servizi: ecco perché non si considerano tra le imprese "enabled" di cui prima si è data la definizione.¹¹³

La lettera "d" elenca una serie di attività riconducibili al settore dell'intermediazione finanziaria e dei servizi d'investimento e di pagamento. In merito alla motivazione di tale esclusione si è fatto riferimento al carattere strumentale e non finale delle operazioni di pagamento e investimento e al carattere istituzionale dei servizi rientranti.¹¹⁴ Il legislatore non si limita a chiarire quello che già desumibile dalla definizione di presupposto ma demarca in modo chiaro il profilo strutturale del tributo elencando quei servizi non rientranti poiché, il carattere strumentale di quei servizi sottoposti a tassazione, a volte desta dubbi in merito. L'intenzione del legislatore italiano è stata quella di tener fuori dall'applicazione del tributo le attività che creano valore fornendo un ambiente sicuro e condizioni trasparenti per le operazioni finanziarie, che hanno poco a che vedere con il ruolo degli utenti e l'interazione tra di essi.

La lettera e) fa riferimento all'esclusione delle cessioni di dati poste in essere nell'ambito delle attività della lettera "d".

Nella lettera "f", infine, si esclude dall'imposta "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".

Il Provvedimento del 2021¹¹⁵ ha rilevato anche l'esclusione delle attività accessorie a quelle del comma 37 della legge. Anche in questo caso l'ambito applicativo dell'esclusione per accessorietà deve essere determinato coerentemente con il presupposto dell'imposta.

3.5. LA LOCALIZZAZIONE DEI RICAVI NEL TERRITORIO DELLO STATO

L'imposta sui servizi digitali italiana è dovuta in relazione al fatto che gli utenti si trovano in Italia in un determinato periodo d'imposta, prescindendo che gli stessi possano contribuire o meno sul piano finanziario

¹¹³ Sono considerati imponibili quei ricavi generati dalla messa a disposizione di un'interfaccia digitale che consente agli utenti, e non all'impresa, di caricare e condividere contenuti digitali, nella Relazione alla proposta di direttiva COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT>, p. 9

¹¹⁴ G. Frasoni, Il presupposto dell'imposta sui servizi digitali, A. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), L'imposta sui servizi digitali, Milano, CEDAM, 2022, p. 89

¹¹⁵ Prot n. 13185/2021, punto 2.3

a generare ricavi. Infatti, i ricavi non avvengono sempre in relazione al pagamento dell'utente poiché potrebbe anche non avvenire, come quanto detto in commento alla proposta di direttiva europea sulla DST. Ciò che rileva, come ampiamente discusso, è che il reddito di un'impresa operante nel settore dei servizi digitali in questione, deriva dal concorso determinante dell'utente. Da ciò l'obiettivo di realizzare un'imposizione a favore dello Stato di quest'ultimi che rappresenta il Paese in cui viene creato valore, nonostante i profitti tassati non rappresentino necessariamente l'ammontare dei profitti dei servizi fruiti nel medesimo Stato¹¹⁶.

I criteri previsti dalla proposta europea sono stati traslati all'interno dei commi 40, 40 bis e 40 ter della Legge di Bilancio del 2019 modificata dalla Legge di Bilancio 2020. Come nella proposta di direttiva europea, l'individuazione della percentuale dei ricavi dei servizi digitali sopraelencati relativi ad uno specifico territorio, ossia la base imponibile dell'imposta, si è basata sulla localizzazione dell'utente. La determinazione della posizione dell'utente si ramifica in base alle tre tipologie di attività. Il ricavo imponibile è considerato nel territorio dello Stato se il dispositivo utilizzato dall'utente si trova nel Paese, per la prima attività del comma 37 lettera "a", nel momento in cui il messaggio pubblicitario viene visualizzato, per il servizio digitale del comma 37 lettera "b", nel momento in cui viene conclusa un'operazione di cessione di beni o prestazione di servizi oppure quando viene aperto un conto, e, per il comma 37 lettera c, nel momento in cui vengono generati dall'utente i dati che l'impresa poi raccoglie. La modalità di localizzazione del dispositivo dell'utente secondo il comma 40 bis, in vigore dal primo gennaio 2020, è la stessa della proposta di direttiva 147 final¹¹⁷ ossia "il dispositivo si considera localizzato nel territorio dello Stato con riferimento principale all'indirizzo di protocollo Internet (IP) del dispositivo stesso o ad altro sistema di geolocalizzazione".

Piccole diversità si possono ravvedere tra i due impianti normativi, quello europeo e quello italiano, sul tema della commisurazione dei ricavi in uno specifico Stato. Il problema alla base è che uno stesso utente può aver utilizzato l'interfaccia digitale in diversi Stati rendendo così difficile capire dove effettivamente è localizzato.

L'Italia ha aggiunto dei riferimenti più convincenti alla soluzione al problema:

- per i servizi di veicolazione di pubblicità mirata la Commissione delineò che la parte di ricavi attribuibili ad uno Stato si basasse sul numero di volte in cui un annuncio pubblicitario è comparso sui dispositivi degli utenti; mentre il legislatore italiano precisa che questi messaggi devono comparire all'utente quando esso si trova nel territorio dello Stato;
- per i servizi di intermediazione, la proposta di direttiva rilevò il luogo di utilizzo dell'interfaccia digitale da parte degli utenti per calcolare i ricavi imputabili; diversamente la ISD rileva il luogo di localizzazione dell'utente nel momento della consegna del bene o prestazione di servizi;
- per l'attività di trasmissione dei dati raccolti, la DST considerò la parte dei ricavi conseguiti nel territorio dello Stato quelli proporzionali al numero degli utenti che avessero generato i dati

¹¹⁶ A. Carinci, La fiscalità dell'economia digitale: dalla web tax alla (auspicabile) presa d'atto di nuovi valori da tassare, in rivista Il Fisco, 2019, p. 4507 ss.

¹¹⁷ Proposta di direttiva europea COM (2018) 147 final

trasmessi utilizzando un dispositivo in suddetto Stato; per l'imposta italiana i ricavi da imputare sono proporzionali al numero di utenti localizzati nello Stato nel momento in cui consultano un'interfaccia digitale.¹¹⁸

3.6. ASPETTI APPLICATIVI DELL'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI

Dopo l'individuazione dei criteri con cui calcolare la base imponibile dell'imposta, con ancora oggi delle perplessità, la percentuale dell'aliquota d'imposta sui servizi digitali da applicarle prevista nel comma 41, rimasta invariata rispetto a quella all'interno della proposta di direttiva europea, è stata stabilita al 3%.

Il versamento dell'imposta è dovuto, secondo l'articolo 1 comma 42 modificato dal Decreto-Legge del 22 marzo 2021 n. 41¹¹⁹ articolo 5, "entro il 16 maggio dell'anno solare successivo" al periodo in cui si verifica il presupposto per l'applicazione dell'imposta. Il comma modificato ha continuato con: "I soggetti passivi sono tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili forniti entro il 30 giugno dello stesso anno." Nel terzo periodo dello stesso comma si è fatto riferimento all'obbligo, da parte di una società italiana facente parte di un gruppo multinazionale, di nominare un "referente fiscale" per l'assolvimento degli obblighi formali e sostanziali dell'ISD.

Nel comma 43 modificato con la Legge di Bilancio del 2020, è stato stabilito che i soggetti non residenti, privi di una stabile organizzazione e non identificati ai fini IVA, qualora abbiano i requisiti soggettivi dell'ISD, siano tenuti a richiedere all'Agenzia delle Entrate un numero identificativo secondo modalità stabilite dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate¹²⁰. Nel secondo periodo del comma è stato citato: "i soggetti non residenti, privi di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, stabiliti in uno Stato diverso da uno Stato membro dell'Unione Europea e dello Spazio economico europeo con il quale l'Italia non ha concluso un accordo di collaborazione amministrativa per la lotta contro l'evasione e la frode fiscale e un accordo di assistenza reciproca per il recupero dei crediti fiscali, devono nominare un rappresentante fiscale per assolvere agli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta sui servizi digitali". Nell'ultimo periodo del comma 43 si è precisato che, qual ora un soggetto appartenente ad un gruppo multinazionale sia residente in Italia, risponde solidalmente al pagamento dell'imposta insieme ai soggetti dello stesso gruppo non residenti e privi di una stabile organizzazione che rientrano nell'ambito soggettivo dell'imposta.

Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione sono estese all'Imposta sui Servizi Digitali le disposizioni previste in materia d'Imposta sul Valore Aggiunto, come si desume dal comma 44.¹²¹

¹¹⁸ D. Stevanato, Dalla proposta di direttiva europea sulla Digital Services Tax all'imposta italiana sui servizi digitali, L.Carpentieri (a cura di), Profili fiscali dell'economia digitale, Torino, Giappichelli Editore, 2020, p. 134-135

¹¹⁹ Nominato "Misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza COVID-19", ha modificato i termini relativi al versamento annuale dell'imposta sui servizi digitali e alla presentazione delle dichiarazioni

¹²⁰ Prot n.13185/2021

¹²¹ P. Mastellone, I soggetti passivi dell'imposta sui servizi digitali, A. Della Valle e G. Fransoni (a cura di), L'imposta sui servizi digitali, Milano, CEDAM, 2022, p. 116-117

3.7. CRITICITÀ DEL NUOVO TRIBUTO ITALIANO

L'aspetto del nuovo tributo che più ha suscitato interesse è quello relativo all'idoneità del profilo territoriale a individuare e misurare l'appartenenza dei soggetti passivi di quest'imposta a uno Stato e concorrere alle spese pubbliche di quest'ultimo. A causa del profilo intangibile e "a-territoriale"¹²² caratterizzante dei modelli di business delle multinazionali del settore digitale, risulta difficile individuare criteri validi in modo assoluto; si deve far ricorso a criteri di collegamento che tendono ad approssimazioni rispetto a un effettivo indice di appartenenza. Nella dottrina del diritto internazionale il criterio di collegamento tra contribuente e Stato esprime, attraverso il criterio della stabile organizzazione, la capacità di individuare il dovere tributario di un soggetto appartenente fisicamente alla collettività di una giurisdizione, il quale dovere si consta sul finanziamento delle spese pubbliche di quell'ordinamento le quali vengono usufruite dal soggetto in questione. Le norme alla base del diritto internazionale tributario hanno un fondamento oggettivo mentre, secondo i sostenitori di questa critica, i criteri di collegamento ulteriori previsti dalle singole giurisdizioni sono fondati su una matrice esclusivamente politica e non riconosciuti a livello globale. Il profilo territoriale prescelto per questo tributo, seppur idoneo in qualche modo a collegare il contribuente ad uno Stato in cui esso genera valore, sembra non esserlo per quanto riguarda l'appartenenza del soggetto passivo del tributo alla comunità statale, in linea con il profilo costituzionale.¹²³

La difficoltà di trovare un metodo di collegamento efficace viene enfatizzata, anche, dal forte delineamento dell'ambito soggettivo: le caratteristiche del contribuente sono fondamentali per individuare chi è soggetto all'imposta oppure no, infatti, l'imposta è dovuta solo dai soggetti che superano certe soglie dimensionali e non per le transazioni intragruppo.

Un'ulteriore critica riguarda proprio la disciplina dei gruppi che "sterilizza"¹²⁴ le transazioni intragruppo. Sempre con riferimento al "gruppo" perplessità si rilevano in merito alla sua definizione in quanto il legislatore non la fornisce. A questo proposito l'Amministrazione ha abbracciato la nozione di gruppo propria delle regole sul consolidamento fiscale¹²⁵ perché in linea con la definizione europea¹²⁶.

Connesso a quest'ultimo profilo critico, perplessità si ravvedono in riferimento alla selettività del tributo in quanto applicabile solo a gruppi di grandi dimensioni, come previsto dalle soglie di ricavi. La selettività dell'ISD non solo si individua nelle soglie dimensionali che restringono l'applicazione del tributo a sole poche

¹²² L. Bosco e P. Pasquale, La tassazione dell'economia digitale, in E. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), L'Imposta sui servizi Digitali, Milano, CEDAM, 2022, p.3

¹²³ G. Frasoni, Il presupposto dell'imposta sui servizi digitali, A. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), L'imposta sui servizi digitali, Milano, CEDAM, 2022, p. 92- 93 nota 25

¹²⁴ G. Frasoni, Il presupposto dell'imposta sui servizi digitali, A. Della Valle e G. Frasoni (a cura di), L'imposta sui servizi digitali, Milano, CEDAM, 2022, p. 94. Sebbene la motivazione alla base della non imposizione a tassazione dei ricavi derivanti dai servizi digitali intragruppo sia condivisibile in astratto, in pratica presenta distorsioni e, a volte, anche arbitraggi.

¹²⁵ Nozione rinvenibile nella disciplina del consolidato fiscale dell'art 117 ss. del TUIR, d.P.R. n. 197 del 1986

¹²⁶ Proposta di direttiva COM (2018) 148 final, in art 2.2: "tutte le entità pienamente incluse nel bilancio consolidato redatto in conformità ai principi internazionali d'informativa finanziaria o a un sistema nazionale di informativa finanziaria"

imprese dell'economia digitale, ma anche in riferimento all'ambito oggettivo dell'imposta, in quanto non si vanno a colpire vasti settori della *digital economy* come quello dei servizi di comunicazione, di pagamento, relativi ai contenuti digitali, alcuni servizi bancari e finanziari.

Si rilevano critiche anche in merito al fatto che l'imposta ha carattere temporaneo, provvisorio. A questo proposito, ed in linea con quanto suggerito dall'OCSE, all'interno del comma 49-bis si prevede una sorta di *sunset clause*, una previsione secondo cui la norma cesserà di aver applicazione non appena sarà raggiunta in sede internazionale una soluzione condivisa relativa ai problemi di tassazione dell'economia digitale. L'aspetto più problematico è che anche se esiste una disposizione secondo cui le norme relative ad un tributo cesserebbero in modo automatico, sicuramente ci sarà bisogno di ulteriori interventi legislativi per abrogarle anche per verificare se gli interventi internazionali futuri saranno in grado di sopperire tutti i problemi relativi alla tassazione della *digital economy*.¹²⁷

¹²⁷ D. Stevanato, Dalla proposta di direttiva europea sulla Digital Services Tax all'imposta italiana sui servizi digitali, L.Carpentieri (a cura di), Profili fiscali dell'economia digitale, Torino, Giappichelli Editore, 2020, p. 136

CONCLUSIONI

L'imposta sui servizi digitali italiana si qualifica a metà strada tra un'imposta sui redditi e un'imposta sui consumi: fa riferimento ad una nuova idea di ricchezza tassabile basata sul valore creato dalla partecipazione attiva e continua degli utenti sulle piattaforme digitali che forniscono dati su di essi suscettibili di valutazione economica. A livello normativo, i criteri per la determinazione di valore, inteso quale manifestazione di capacità contributiva basata sull'articolo 53 della Costituzione italiana, sono rimasti ad oggi invariati¹²⁸ trattandosi di principi generali applicabili anche nella determinazione del valore dei servizi digitali. La digitalizzazione dell'economia, tuttavia, ha indotto a rivedere l'affidabilità dei criteri esistenti adatti ad un'economia non ancora digitale, che tratta di beni materiali e non immateriali come le nuove forme di business. Il principio di capacità contributiva ha da sempre avuto una funzione di garanzia e di limite alla discrezionalità del legislatore a tutelare gli interessi individuali e collettivi: impone che i tributi siano assistiti da indici diretti o indiretti che rilevano la ricchezza di un soggetto e che siano idonei a garantire le potenzialità economiche di quest'ultimo a sopportare l'obbligazione tributaria, al netto di quanto necessario per garantire la sopravvivenza e soddisfazione dei bisogni primari¹²⁹. Allo stesso tempo rispettando la norma costituzionale, il legislatore è libero di individuare nuove manifestazioni di ricchezza in aggiunta a quelle tradizionali del reddito, patrimonio o consumo. Il contributo della Corte costituzionale¹³⁰ è stato, per il legislatore, di impulso ad adeguare gli indici già esistenti di capacità contributiva al contesto attuale aggiungendone un altro basato sul concetto del "dato"¹³¹, o meglio sul concetto di potere di controllo su di essi, come fonte di ricchezza, di creazione di valore per i soggetti titolari di un'interfaccia digitale. Per considerare le tre fattispecie in cui si articola la disciplina sotto un'unica definizione, si è già chiarito che il potere sui dati può avere declinazioni differenti: ci si riferisce ad un potere di indirizzare i dati a forme di pubblicità per orientare le scelte degli utenti, potere di controllare il flusso dei dati e ad un potere di controllarne l'acquisto in vista della loro disposizione a titolo oneroso. Queste tre declinazioni non sono esclusive tra di loro poiché un soggetto passivo potrebbe integrare il

¹²⁸ La disciplina sostanziale dei tributi, quindi, è rimasta invariata

¹²⁹ Si parla di minimo vitale che non è un indice di capacità contributiva, ma rappresenta il reddito minimo per il soddisfacimento dei bisogni primari, il quale non può essere intaccato dai tributi

¹³⁰ La sentenza corte costituzionale n. 288/2019 ha manifestato la volontà di integrare ulteriori indici a quelli tradizionali di capacità contributiva grazie al fatto che il contesto contemporaneo ha sviluppato nuove forme di creazione di valore che possono essere suscettibili di valutazione economica

¹³¹ S. Giorgi, La creazione del valore, L. del Federico e F. Paparella (a cura di), Diritto tributario digitale, Pisa, Pacini Editore Srl, 2023 p. 77. Il dato è stato inteso come quel fenomeno digitale che dà luogo ad un valore giuridicamente ed economicamente rilevante, tale da potersi considerare un "bene", con ciò che ne consegue fiscalmente

presupposto nella sua triplice declinazione¹³². Nonostante l'evidente scelta del legislatore non mancano però dibattiti riguardo all'idoneità del nuovo indice di individuare la capacità del soggetto passivo di far fronte al pagamento del tributo: alcuni ritengono che la partecipazione alla copertura delle spese pubbliche debba essere individuata solo tramite indici di capacità contributiva tangibili; altri invece sostengono che detti indici possano avere anche un contenuto non patrimoniale purché siano economicamente valutabili. In conclusione, questa nuova idea di ricchezza tassabile è sicuramente più adatta sia ad esprimere la capacità contributiva delle imprese operanti nel settore digitale sia a essere catturata dai singoli Stati nell'esercizio della loro potestà impositiva.

Il legislatore italiano sembra essere la linea con l'approccio proposto a livello internazionale ed europeo: per introdurre l'ISD nel nostro ordinamento si è ispirato al lavoro fatto in sede europea relativo alla Digital Services Tax¹³³ in linea con i pensieri mossi dall'OCSE, in particolare per quanto riguarda la proposta di introdurre un *Equivalisation Levy*, un prelievo di compensazione volta a contrastare le differenze tra imprese residenti e non residenti causate dall'avvento della *digital economy*. L'*Equivalisation Levy* è stata proposta dall'OCSE all'interno del Final Report del 2015¹³⁴: all'interno del documento è stata concepita come un'imposta gravante sui corrispettivi lordi pagati da clienti residenti per l'acquisto di beni e servizi digitali, forniti da imprese non stabilite, secondo il criterio di tassazione nel territorio dello Stato del consumo. Nella sostanza però, è stata valutata dall'OCSE come un'imposta sui redditi che l'impresa digitale non residente dovrebbe pagare in merito al fatto che in quel determinato Stato si è verificato il consumo del servizio digitale da lei fornito. Dal punto di vista giuridico è un'imposta indiretta riconducibile alle accise perché il suo obiettivo è intercettare il valore prodotto nelle transazioni digitali internazionali e tassarlo nello Stato del consumo attraverso un'imposta che prescinda dalla localizzazione del fornitore, così da evitare le problematiche connesse all'individuazione del giusto criterio di collegamento territoriale per quest'ultimo¹³⁵. Nonostante l'OCSE abbia abbandonato¹³⁶ questa tipologia di prelievo come soluzione ai problemi portati dall'economia digitale, molti paesi si sono ispirati ad essa, partendo dall'India nel

¹³² G. Fransonì, Il presupposto dell'imposta sui servizi digitali, A. Della Valle e G. Fransonì (a cura di), L'imposta sui servizi digitali, Milano, CEDAM, 2022, p. 85. Un'interfaccia digitale multilaterale potrebbe esercitare il potere di controllo sul flusso di dati, acquistarli per disporne attraverso la trasmissione o procedere alla loro elaborazione al fine di collocare pubblicità mirata

¹³³ Proposta di direttiva COM (2018) 148 final, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=IT>

¹³⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Addressing the Tax Challenges of the Digital economy", Action 1 - Final Report, OECD Publishing, Paris, 2015

¹³⁵ L. del Federico, Il sistema tributario e l'economia digitale, L. del Federico e F. Paparella (a cura di), Diritto tributario digitale, Pisa, Pacini Editore Srl, 2023, p. 47

¹³⁶ L. del Federico, Il sistema tributario e l'economia digitale, L. del Federico e F. Paparella (a cura di), Diritto tributario digitale, Pisa, Pacini Editore Srl, 2023, p. 46 in nota 4 cit: "L'OCSE ha ormai chiarito che le nuove sfide non riguardano più semplicemente la Digital Economy (OCSE 2015), quanto piuttosto la Digitalisation of the Economy (OCSE 2021)"

2016, l'Unione europea nel 2018 con la proposta relativa alla Digital Services Tax e di seguito altri Stati come l'Italia, la Francia, Ungheria e il governo spagnolo. La natura del tributo italiano, prendo spunto dall'EL proposta dall'OCSE nel 2015 e ripresa dalla Commissione europea, è un'imposta indiretta gravante sul consumo ma non sul consumatore finale, a differenza delle altre imposte indirette come ad esempio l'IVA, ma sul fornitore del servizio, non commisurata al corrispettivo pattuito nelle transazioni, come prevedono le norme sull'IVA ad esempio, ma rispetto al luogo in cui è "localizzato il valore riferibile alla fruizione del servizio da parte dell'utente finale"¹³⁷, quel valore generato dai dati nella giurisdizione in cui si trova l'utente. I tratti dell'*Equivalisation Levy* si possono notare anche nell'ambito soggettivo dell'ISD poiché il tributo si applica a tutti coloro che esercitano un'attività d'impresa a prescindere se essi siano residenti o meno nel territorio italiano, così da perseguire le finalità del tributo volte a rimuovere le disparità di trattamento tra le imprese residenti e estere.

Questa nuova forma di tassazione ha portato, quindi, risultati positivi ai problemi relativi alla tassazione delle imprese digitali multilaterali anche perché l'imposta è stata studiata proprio per evitare che rilevi il collegamento fisico dell'impresa fornitrice del servizio con il territorio di uno Stato poiché suddette imprese, essendo automatizzate, operando in diversi Paesi e trattando con beni immateriali e digitali, difficilmente si collocano fisicamente nei territori statali dove esse interagiscono. Per queste ragioni il criterio di collegamento territoriale stabilito per questo nuovo tributo si basa sulla localizzazione dell'utente, diventa quindi rilevante il luogo in cui la ricchezza viene prodotta e non il luogo in cui si trova il fornitore.

¹³⁷ C. Ricci, L'imposta sui servizi digitali, L. del Federico e F. Paparella (a cura di), Diritto tributario digitale, Pisa, Pacini Editore Srl, 2023, p. 102

Bibliografia

Carinci A., *La fiscalità dell'economia digitale: dalla web tax alla (auspicabile) presa d'atto di nuovi valori da tassare*, in rivista Il Fisco, 2019, pp. 4507-4516

Confindustria, *Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia*, Nota di Aggiornamento, 2019, https://www.confindustria.it/wcm/connect/709d0622-b64a-4e5e-98a8-b0ca44978022/Position+Paper_Principi+fiscali+internazionali+e+digitalizzazione+dell%27economia_25.6.19_Confindustria.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=ROOTWORKSPACE-709d0622-b64a

Confindustria, *Tassazione dell'economia digitale Interventi e prospettive in ambito internazionale, europeo e domestico*, Nota di Aggiornamento, 2021, https://assembleaprivata2022.confindustria.it/wp-content/uploads/2022/05/Pol.Fisc._A_3.-Nota-di-Aggiornamento-Digital-Taxation.pdf

D'Albenzio S., *Il Pillar 1 e l'ideazione di nuovi paradigmi di tassazione per le imprese digitali*, in https://www.innovazioneDiritto.it/media/pubblicazioni/2022/01/articolo_3.pdf, 2022

Del Federico L., *Il sistema tributario e l'economia digitale*, Del Federico L. e Paparella F. (a cura di) *Diritto tributario digitale*, Pisa, Pacini Editore Srl, 2023, pp. 43-54

Della Valle E., Frasoni G., (a cura di), *L'Imposta sui servizi digitali*, Milano, CEDAM, 2022

Gallo F., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rassegna Tributaria*, 2015, p. 771-784

Gianassi F., *Il quadro concettuale e normativo degli strumenti comunitari del "ravvicinamento"*, in Osservatoriosullefonti.it, fasc 3/2012

Giorgi S., *La creazione del valore*, Del Federico e Paparella F. (a cura di), *Diritto tributario digitale*, Pisa, Pacini Editore Srl, 2023 p.69-85

Greggi M., *La web tax e le sue radici costituzionali*, in "Quaderni costituzionali, Rivista italiana di diritto costituzionale", 1/2018, pp. 211-213, <https://www.rivisteweb.it/doi/10.1439/89192>

Ricci C., *L'imposta sui servizi digitali*, Del Federico e Paparella F. (a cura di), *Diritto tributario digitale*, Pisa, Pacini Editore Srl, 2023, p. 87-102

Rossolino G., *Fiscalità e Sovranità: riflessioni sulla ripartizione delle competenze tra Stati membri e Unione europea*, nella rivista Giappichelli il diritto dell'Unione europea, 2018

Santacroce B., Ficola S., *Il commercio elettronico. Regime fiscale e guida normativa*, V edizione, Santarcangelo di Romagna, Maggioli Editore, 2021

Stevanato D., *Dalla proposta di direttiva europea sulla Digital Services Tax all'imposta italiana sui servizi digitali*, Carpentieri L. (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, Torino, Giappichelli Editore, 2020, pp. 116-136

Tomassini A., Sandalo A., *L'iniziativa della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale*, in "Corriere tributario", 18/2018, pp. 1395-1402

Sitografia

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi-dichiaraz-imposta-sui-servizi-digitali-impres>

https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_1&format=PDF

https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-03/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf

www.confindustria.it

www.dirittobancario.it

www.euroconference.it

www.oecd-ilibrary.org

www.oecd.org/tax/beps/-actions/action1/