

# **DIRITTO MERCATO TECNOLOGIA**

NUMERO SPECIALE 2019

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

A CURA DI ALESSIO PERSIANI

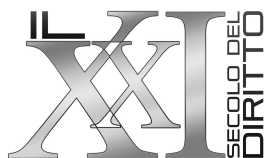
UNIVERSITÀ EUROPEA DI ROMA — ISTITUTO DELLA ENCICLOPEDIA ITALIANA

ROMA — PALAZZO MATTEI DI PAGANICA

29 NOVEMBRE 2018

ATTI DEL CONVEGNO





© Copyright 2019 “NEU-Nuova Editrice Universitaria”  
Via Colonnello Tommaso Masala, 42 - 00148 Roma  
e-mail: [nuovaeditriceunivers@libero.it](mailto:nuovaeditriceunivers@libero.it)  
web: [www.nuovaeditriceuniversitaria.it](http://www.nuovaeditriceuniversitaria.it)

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

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

ISBN: 978-88

# DIRITTO MERCATO TECNOLOGIA

NUMERO SPECIALE 2019

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

### SOMMARIO

ALBERTO MARIA GAMBINO

*Prefazione* ..... 7

FRANCO GALLO

*Introduzione*..... 11

MARCO FAZZINI

*La tassazione dell'economia digitale. Una prospettiva economico-aziendale*..... 19

RAFFAELE RUSSO

*La tassazione dell'economia digitale nel contesto internazionale: la prospettiva globale*..... 31

TULIO ROSEMBUJ

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

MARCO GREGGI

*La tassazione dell'economia digitale nel contesto europeo: la proposta di direttiva sulla Digital Services Tax*..... 99

ALESSANDRO DE STEFANO

*La stabile organizzazione nel sistema dell'economia digitale* ..... 131

ALESSIO PERSIANI

*I tentativi di tassazione dell'economia digitale da parte del legislatore italiano: dalla web tax all'imposta sui servizi digitali*..... 197

ANTONELLA MAGLIOCCO

*Le criptovalute: i profili fiscali nell'ordinamento italiano*..... 223

**Marco Greggi**  
Università di Ferrara

## La tassazione dell'economia digitale nel contesto europeo: la proposta di direttiva sulla *Digital Services Tax*

**Sommario:** 1. Introduzione: la fiscalità della “Economia digitale” alla ricerca di un nuovo modello impositivo – 2. Il quadro di riferimento: il piano BEPS e l’Azione 1, le complessità linguistiche nell’individuazione della *Digital Economy* – 3. Le condizionalità europee alla tassazione della Economia digitale – 4. Il tentativo di superamento dei vincoli internazionali mediante l’introduzione di un nuovo tributo: un’analisi delle linee essenziali della proposta di direttiva – 5. Profili di diritto comparato: le strategie degli altri paesi al di fuori dell’Unione europea – 6. La scelta italiana nella legge di stabilità per il 2019 – 7. Considerazioni conclusive.

### **1. Introduzione: la fiscalità della “Economia digitale” alla ricerca di un nuovo modello impositivo**

L’affermazione progressiva della “*Economia digitale*”, intendendo per tale sia quelle ascrivibile a fenomeni di *e-commerce* (diretto o indiretto) che di veri e propri servizi erogati in rete, ha suscitato difficoltà crescenti sia per gli operatori che per la teoria generale del diritto tributario<sup>1</sup>. Temi ed istituti come quello della territorialità del reddito, del luogo di consumo della ricchezza prodotta, e della qualificazione dei proventi derivanti dalle suddette attività hanno sollecitato riflessioni

---

<sup>1</sup> M. C. Fregni, *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2017, I, p. 51.

dalla dottrina nel corso degli anni, sia in Italia che all'estero. Le risposte sono state tutt'altro che unanimi<sup>2</sup>.

I primi studi, risalenti alla seconda metà degli anni novanta del secolo scorso<sup>3</sup>, avevano da subito evidenziato con straordinaria lucidità quelli che sarebbero rimasti i profili caratteristici dell'economia digitale: la spiccata mobilità dei fattori produttivi, la difficile ascrivibilità dei proventi realizzati (e quindi dei redditi conseguiti) a uno stato o a un altro, la complessità nel distinguere tra loro diverse tipologie di reddito (come ad esempio quelli di impresa commerciale e i proventi per lo sfruttamento di *intangibles* e di licenze per l'uso di *software*) e così via.

Nonostante l'importanza quantitativa del fenomeno, il progressivo affermarsi della "Economia digitale" e dei servizi a questa scrivibili, né il legislatore europeo né tantomeno quello nazionale hanno saputo adattare i modelli di imposizione diretta alle nuove sfide, preferendo utilizzare istituti tradizionali come quello della stabile organizzazione per affrontare uno scenario profondamente diverso. Ad esempio non sono mancate, anche in un periodo recente, scelte dell'Amministrazione finanziaria orientate a riconoscere la presenza di una stabile organizzazione (occulta) nei confronti di società che svolgevano la loro attività in rete<sup>4</sup>, con ciò considerando l'economia digitale quasi in una situazione di fisiologica contiguità con comportamenti di pianificazione fiscale aggressiva.

L'imposta sul valore aggiunto invece si è contraddistinta per uno scenario assolutamente diverso. In questo contesto l'Unione europea ha

---

<sup>2</sup> Si veda diffusamente F. Montalcini – C. Sacchetto, *Diritto tributario telematico*, Torino, 2017.

<sup>3</sup> F. M. Horner – J. P. Owens, *Tax and the web: new technology, old problems*, in *Bulletin for international taxation*, 1996, p. 516.

<sup>4</sup> Per quanto non inerente l'economia di internet il tema della cd. "stabile organizzazione occulta" in sede giurisprudenziale è stato affrontato sistematicamente da Cass. n. 32261 del 13 dicembre 2018. Ne sono prova anche le recentissime verifiche sulla società Netflix, in merito alla possibile esistenza in Italia di una sua stabile organizzazione occulta, come riportato dalla stampa.

saputo, e potuto, in ragione del diverso rilievo del tributo all'interno del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, intervenire sul tessuto normativo dell'imposta già in epoca risalente, assoggettando ad imposta le operazioni di commercio elettronico (o comunque mediate da servizi informatici) nel luogo in cui è (presumibilmente) localizzato il soggetto fruitore delle stesse. Tale mutamento dei criteri di territorialità del tributo è stato poi confermato nella successiva (ma anch'essa ormai risalente) riforma della territorialità dell'imposta<sup>5</sup>.

Se da un lato le risposte del legislatore tributario, della giurisprudenza e anche della prassi operativa sono state asistematiche, incerte e in un certo qual modo addirittura erratiche, in Italia, in Europa e nel mondo, l'economia che trova il suo baricentro nella rete e nella digitalizzazione dei prodotti e dei servizi ha continuato la sua evoluzione in modo inarrestabile.

Tale trasformazione è oggi apprezzabile sia da un punto di vista quantitativo che qualitativo, e non sempre è stata adeguatamente distinta nell'analisi che del fenomeno è stata sin qui fatta. Dal primo punto di vista (quello quantitativo) è innegabile la progressiva erosione effettuata dalle modalità di commercio elettronico nei confronti di quelle ordinarie, e con essa l'incremento delle situazioni in cui la base imponibile in un paese viene erosa a favore di un altro stato. Nella prospettiva qualitativa invece, il progressivo rafforzarsi delle infrastrutture tecniche ed elettroniche ha permesso la creazione (e successivamente l'offerta) di servizi digitali in remoto (su *cloud*) in un primo momento impensabili, proprio in ragione delle difficoltà operative che rendevano siffatti prodotti irrealizzabili (essenzialmente, in ragione della larghezza di banda di connessione disponibile ai consumatori del servizio stesso).

La nuova "Economia digitale" ha ad esempio permesso la fornitura di servizi cd. "remoti" che spaziano dalla semplice disponibilità di spazio per i propri archivi digitali, alla potenza di calcolo che viene erogata

---

<sup>5</sup> P. Tarigo, *Intermediazioni, servizi prestati tramite mezzi elettronici e criteri di collegamento Iva*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 343.

per le diverse finalità (si pensi anche solo che persino un semplice elaboratore di testo, oggi, può essere fornito in rete, senza che sulla macchina remota dell'utente sia installato alcun *software* specifico al di fuori di un ordinario *browser web*), e così via.

Insomma, la rete si è progressivamente trasformata da semplice *medium* per una messa a disposizione (e la promozione) di servizi e prodotti (che venivano poi consegnati o scaricati) a *luogo* in cui questi ultimi sono localizzati. Il paradigma tributario quindi, solo oggi e non prima, ha portato gli interpreti ad individuare una nuova territorialità: un nuovo territorio (digitale) nel quale servizi e prodotti sono direttamente fruiti all'utente.

Poi, ancor più recentemente, la cronaca ha portato all'attenzione della letteratura modelli di *business* concentrati sulla gestione di informazioni (in remoto) e la possibilità da un lato di monetizzare i dati raccolti dagli utenti dei diversi servizi, e dall'altro dalla facoltà di creare valore dagli stessi alla luce delle medesime interazioni di quelli che tradizionalmente, sarebbero considerati consumatori (o comunque fruitori) del servizio (basta pensare al mercato straordinariamente redditizio del *gaming online*).

Un modello di impresa commerciale che la letteratura tributaria anglosassone<sup>6</sup> ha individuato come concentrato sulla figura del *Pro-Sumer* (*Producer and Consumer*) ha naturalmente inciso sulle modalità classiche di applicazione dei tributi: da un lato rendendo ancora più incerta l'individuazione del luogo in cui l'attività economica sia effettivamente svolta, e dall'altro aggiungendo ulteriore complessità ed incertezze alla catena di creazione del valore che dal punto di vista tributario assume un ruolo centrale. Basti pensare in questo senso ai diversi modelli di determinazione dei prezzi di trasferimento infragruppo.

---

<sup>6</sup> Il concetto è stato utilizzato nell'ambito tributario per la prima volta da M. Devereux durante il convegno del 2 luglio 2018 presso la Said Business School, University of Oxford. L'intervento è stato poi sviluppato in M. Devereux – J. Vella, *Implications of Digitalization for International Corporation Tax Reform*, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper 17/07.



Dal punto di vista prettamente giuridico, poi, il diritto tributario internazionale mal si presta ad un repentino mutamento di scenario, come quello impresso dalla “Economia digitale”, se non altro per quanto riguarda l'imposizione diretta. Ciò in ragione, dell'intricato tessuto di convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni e di un ormai omogeneo modo di intendere istituti tradizionali, come quello della stabile organizzazione, che ben difficilmente possono essere riconfigurati *ex novo*. Tutto questo è reso ancora più difficile se tale necessità di rideterminazione viene avvertita da alcune, e non da tutte, le parti in causa.

Dal canto suo l'OCSE ha svolto (e sta svolgendo) un ruolo essenziale in tale contesto, nel quadro del progetto BEPS: sta cioè tentando in via interpretativa quello che non è possibile conseguire con un cambiamento del diritto positivo, al contempo proponendo un modello di convenzione multilaterale che dovrebbe sovrascrivere, almeno in parte, il *network* di convenzioni contro le doppie imposizioni<sup>7</sup>.

Il percorso seguito dall'Unione europea è stato profondamente diverso. Da un lato l'Unione ha avvertito la necessità di contrastare un modello d'impresa (quello fondato sulla rete e sulla natura digitale dei servizi erogati) che, complice la straordinaria mobilità dei fattori produttivi, finiva per erodere la potestà impositiva dei paesi membri, e dall'altro ha maturato la consapevolezza di dover operare con i limiti del Trattato, che non le permettono di intervenire nell'ambito di fiscalità diretta se non per salvaguardare il funzionamento del mercato. Al contempo ha dovuto tener conto dei Trattati contro le doppie imposizioni conclusi dai diversi stati membri e già vigenti.

È nata così, stretta fra Scilla e Cariddi, la proposta della Commissione europea del marzo 2018 per l'introduzione di una nuova imposta sui servizi digitali: una *Digital Services Tax*<sup>8</sup>. In quanto tributo nuovo e

---

<sup>7</sup> P. Baker, *The Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*, in *British Tax Review*, 2017, p. 281.

<sup>8</sup> Si vedano le conclusioni dell'Ecofin del 12 marzo 2019, sintetizzate ad esempio qui <https://www.consilium.europa.eu/en/meetings/ecofin/2019/03/12/>.

diverso, indiretto nella sua natura, sarebbe legittimato dall'architettura costituzionale europea, dovrebbe sfuggire ai vincoli pattizi di diritto tributario internazionale e al tempo stesso dovrebbe permettere agli stati di recuperare una quota parte del potere impositivo nei confronti di multinazionali straniere (per la massima parte statunitensi, nel periodo storico attuale) che avevano mantenuto nel corso degli anni modelli di pianificazione fiscale particolarmente aggressiva (o che semplicemente avevano massimizzato il vantaggio fiscale concesso da norme di diritto tributario internazionale incapaci di incidere su queste nuove modalità di creazione della ricchezza). Tutto questo, mantenendo per quanto possibile l'esito conforme alle risultanze del piano d'azione BEPS dell'OCSE e, in particolare, con l'Azione 1 di quest'ultimo che è notoriamente dedicata ad affrontare le sfide dell'economia digitale.

## **2. Il quadro di riferimento: il piano BEPS e l'Azione 1, le complessità linguistiche nell'individuazione dell'*Economia digitale***

Il progetto coordinato dall'OCSE, su mandato del G-20, finalizzato allo studio dell'erosione della base imponibile e allo spostamento dei profitti in paesi diversi rispetto a quelli ove dovrebbero essere assoggettati ad imposta (*Base Erosion and Profit Shifting*) costituisce un autentico spartiacque per l'evoluzione della fiscalità internazionale. Lo è almeno per i paesi che aderiscono all'organizzazione internazionale e per quelli che comunque si sono impegnati informalmente ad aderire alle conclusioni del progetto. Dal canto suo l'OCSE ha sempre auspicato una convergenza sulle linee di *policy* suggerite che andasse ben oltre il novero dei paesi aderenti.

Ad oggi in effetti non è possibile confrontarsi con l'evoluzione più recente del diritto tributario internazionale senza rapportarsi alle scelte fatte proprie dall'OCSE: non lo è neppure per la Commissione europea

che, nella sua proposta di *Digital Services Tax* con quelle conclusioni si confronta, seppur disattendendole in parte<sup>9</sup>.

Delle quindici azioni sulle quali il progetto BEPS si articola, la prima, dedicata alla “Economia digitale” è forse quella dal contenuto maggiormente programmatico e, per così dire, caratterizzato ad un ampio respiro di politica fiscale. Le ragioni di questa impostazione sono molteplici: da un lato il fatto che ogni intervento in tema di fiscalità del commercio elettronico e di servizi digitali, teso a redistribuire il potere impositivo tra stato della fonte e stato della residenza, vede la ferma opposizione dei paesi (come gli Stati Uniti) che sulla base della legislazione vigente trovano le proprie imprese multinazionali in un obiettivo vantaggioso se rapportate ai concorrenti negli altri stati.

Dall’altro lato, le difficoltà di intervento si giustificano anche in base al fatto che concetti come “Economia digitale” o “Economia di Internet” sono sicuramente evocativi, ma dal punto di vista operativo non permettono di individuare agevolmente i limiti di questo nuovo modo di fare impresa e di creare valore. Non sono, in altri termini, giuridicamente connotativi. Così non sbaglia chi ha osservato (come appunto l’OCSE) che in un certo qual modo tutta l’economia moderna si caratterizza per ampi segmenti di digitalizzazione (o di impiego della rete), e che pertanto immaginare forme di prelievo dedicate all’ “Economia digitale” (o quella di *Internet*) in realtà sia un tentativo destinato al fallimento, o peggio ancora ad effetti distorsivi e controproducenti. Si tratterebbe, tutto sommato, di un esito analogo a quello cui si perverrebbe qualora si proseguisse nell’immaginare forme di tassazione sui cd. “robot” come pure è stato in letteratura suggerito<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Sulla prima versione della Web tax italiana, M. Greggi, *La “Web tax” e le sue radici costituzionali*, in *Giur. cost.*, 2018, p. 211.

<sup>10</sup> V. Ooi, *Automation tax vs Robot-tax*, in Research Collection of the School Of Law, Singapore Management University, 2019, reperibile su: [https://ink.library.smu.edu.sg/sol\\_research/2899](https://ink.library.smu.edu.sg/sol_research/2899).

Di qui l'esito dell'Azione 1 del progetto BEPS che, rispetto a tutte le altre, è forse anche quella che si qualifica per un esito maggiormente conservatore. L'Organizzazione di Parigi infatti non auspica forme di prelievo speciale per la "Economia digitale" (soprattutto in quanto conferma le difficoltà nell'individuare questo specifico settore rispetto a tutti gli altri), raccomandando invece di affrontare le sfide che essa propone (e segnatamente la riallocazione del reddito imponibile all'estero, la difficoltà nell'individuare un radicamento della cd. "Impresa digitale" in uno stato attraverso una sede fissa di affari, e così via) mediante opportuni adattamenti da apportare sia a strumenti che tradizionalmente vengono già impiegati per scongiurare fenomeni di erosione della base imponibile (come quello riguardante le società controllate estere) sia alle regole sui prezzi di trasferimento, che dovrebbero essere adattate e plasmate in base alla necessità di intercettare l'effettiva creazione del valore del servizio digitale in un paese o in un altro. Tutto questo, naturalmente tenuto conto del contributo che ogni attore del processo produttivo (dall'imprenditore al consumatore finale) ad esso conferisce, mentre utilizza questi servizi.

Per quanto riguarda in particolare la stabile organizzazione, l'Azione 1 del progetto BEPS ne ha raccomandato, sin dal rapporto del 2015, un progressivo adattamento (in chiave espansiva), teso ad intercettare tutte quelle strategie d'impresa che permettono la penetrazione su un mercato senza soddisfare i requisiti tradizionalmente intesi della sede fissa d'affari. Il riferimento è in particolare alla stabile organizzazione occulta, e alle modalità di gestione dei rapporti commerciali realizzate attraverso formule contrattuali orientate ad evitare deliberatamente il verificarsi dei requisiti della stabile organizzazione intesa in senso classico.

Pur nell'oggettiva incertezza della raccomandazione, pare evidente la volontà dell'OCSE di suggerire modifiche interpretative al concetto di stabile organizzazione in chiave essenzialmente antielusiva o di contrasto all'abuso del diritto. Questo emerge in modo particolare laddove l'azione suggerisce modifiche all'interpretazione dominante, ma solo nei casi in

cui ciò sia reso necessario da un comportamento fiscalmente aggressivo da parte del contribuente. Non si tratta di una soluzione pienamente accettabile, poiché contribuisce nei fatti ad erodere ulteriormente il concetto di stabile organizzazione, ancorandone la sussistenza o meno a fattori esogeni come l'intenzione del contribuente, la sussistenza o meno di fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva e così via. Insomma, si piega quello che è un istituto di diritto sostanziale verso un'area propria dell'accertamento, e in una logica di contrasto di fenomeni elusivi nella misura in cui la sussistenza o meno della sede fissa d'affari viene quasi fatta dipendere da un'*intentio* del soggetto non residente.

Peraltro, i primi frutti di questo modo di inquadrare la stabile organizzazione sono già stati colti nell'ordinamento italiano. Nel nostro sistema il legislatore ha rapidamente recepito l'opportunità fornita dall'OCSE, intervenendo sul tessuto normativo dell'art. 162, d.P.R. 917/1986, introducendo una nuova fattispecie (quella di stabile organizzazione occulta), che adesso risulta essere pienamente applicabile (basti vedere il richiamo di cui all'art. 162, co. 2, lett. f-bis).

Va da subito precisato che la stabile organizzazione occulta non è fenomeno esclusivamente ascrivibile alla "Economia digitale", ma è altrettanto vero che in questo specifico settore le occasioni di occultamento della base imponibile ai fini delle imposte dirette sono particolarmente esaltate dalla possibilità di condurre anche un'intensa attività commerciale in un paese, mantenendo la catena distributiva, commerciale e di assistenza (magari *after sale*) al di fuori dello stesso, avvalendosi al massimo della rete e svolgendo su quel "territorio digitale" le attività che normalmente sarebbero effettuate nello stato in cui i consumatori sono localizzati.

Vero è che l'Amministrazione finanziaria italiana già in un passato recente aveva con successo contestato la sussistenza di stabili organizzazioni occulte, utilizzando invero la lettera della norma (l'art. 162 del Testo unico, se non addirittura le convenzioni contro le doppie imposizioni) prima della recente modifica. L'attività di verifica e controllo, in

particolare, ha interessato sostanzialmente tutte le imprese multinazionali operanti nella “Economia digitale” alle quali seppure con diverse modalità era stato contestato da un lato la sussistenza di una stabile organizzazione in Italia ovvero, in altre situazioni, la non corretta applicazione del regime dei prezzi di trasferimento. Tali modalità di controllo, e la sussistenza di una stabile organizzazione asseritamente celata, avevano poi riguardato sia le imprese della “Economia digitale” che svolgevano commercio elettronico in rete sulla falsariga di quanto già avveniva negli ultimi anni del secolo scorso (come Amazon, per intenderci), sia le nuove imprese che invece forniscono servizi direttamente su piattaforma digitale (come ad esempio Netflix o Spotify), e per le quali un collegamento con il paese in cui risiedono gli utenti (in particolare, i fruitori del servizio) è ancora più labile ed incerto.

La scelta del legislatore nazionale, per quanto criticabile in ragione dell’incertezza che introduce nel sistema, e della difficile applicabilità in ragione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni vigenti, ha però il pregio di essere coerente con quanto auspicato dall’OCSE nell’Azione 1 dedicata all’economia digitale: quindi di concretizzare una scelta di politica fiscale condivisa fra i paesi dell’Organizzazione di Parigi e di tutti gli altri che, comunque, si sono riconosciuti nel piano d’azione BEPS e nelle raccomandazioni finali che da esso sono scaturite.

### **3. Le *condizionalità* europee alla tassazione della *Economia digitale***

Nella sua proposta di intervento sulla “Economia digitale”<sup>11</sup>, la Commissione europea si è mossa lungo quello che un precedente Ministro dell’Economia avrebbe definito un “sentiero stretto” di politiche

---

<sup>11</sup> Il pacchetto di proposte da parte della Commissione europea è illustrato su [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en). In letteratura N. Nieminen, *The scope of the Commission’s digital tax proposals*, in *Bulletin for international taxation*, 2018, p. 664.

fiscali concretamente attuabili, limitato com'è sia da aspetti giuridici inerenti il Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, che dalla rete di trattati e di convenzioni contro le doppie imposizioni stipulati dagli stati membri dell'Unione, che appartengono anche all'OCSE. Oltre a questi profili, attinenti rispettivamente il diritto eurounitario e quello prettamente internazionale, vi sono poi le distinte posizioni degli stati nel quadro di una politica fiscale che li vedrebbe magari rispettivamente come vincitori o sconfitti in uno scenario votato alla tassazione dell'economia di Internet in ragione del ruolo di importatori o esportatori di servizi digitali.

Ultima, ma non meno importante, va considerata anche la possibilità di ipotizzare forme di cooperazione rafforzata che, per quanto non formalizzate nel quadro iniziale della proposta di direttiva, potrebbero portare nell'ambito della fiscalità della "Economia digitale" ad un esito analogo a quello che ha contraddistinto una analoga proposta europea riguardante la tassazione delle transazioni finanziarie, per la quale la tanto auspicata (e giuridicamente necessitata) unanimità non era stata conseguita.

L'Unione dal canto suo ha già, e con successo, legiferato sull'economia digitale sia per quanto riguarda il sistema di imposta sul valore aggiunto che, seppure indirettamente, in materia doganale.

In questo secondo campo l'attuale Codice doganale conferma la possibilità di computare nel valore delle merci anche quello delle proprietà intellettuali ad esse connesse<sup>12</sup>, e che concorrono a creare il valore ai fini dell'applicazione del tributo. Questo naturalmente è vero per gli accordi di distribuzione commerciale, spesso utilizzati per deprimere il valore di beni importati ai fini dell'applicazione dei dazi doganali, ma può essere anche valido per i prodotti informatici (*hardware*) il cui funzionamento dipende imprescindibilmente da porzioni di *software* in essi installati, o da installare successivamente. La prassi ha già registra-

---

<sup>12</sup> M. Allena, "Royalties" e valore in dogana, in *Dir. e prat. trib.*, 2014, I, p. 865.

to casi in cui operazioni di *unbundling* del valore dei beni mobili importati sono state efficacemente contrastate dall’Agenzia delle Dogane, nell’ottica evidentemente di ricostruire in modo perfetto la catena del valore alla luce dei tributi all’importazione.

Sicuramente più interessanti sono stati gli interventi in materia di imposta sul valore aggiunto, che hanno determinato in un passato oramai piuttosto risalente un mutamento del quadro impositivo del tributo dal punto di vista della territorialità, che ancora ne costituisce il baricentro. Questo nonostante tentativi di superamento recenti, e di spostamento del regime di territorialità IVA finalmente al regime definitivo auspicato sin dalla sua introduzione). Nel sistema IVA la direttiva di rifusione del 2006 (2006/112) individua specifici criteri applicabili alle operazioni in rete, e comunque digitali, che sono poi stati efficacemente trasfusi nel domestico d.P.R. n.633/72. Nonostante le complessità di ordine quantitativo, pare oramai confermato un modello di applicazione dell’imposta che sposta l’addebito del tributo (e giocoforza la *compliance* che da esso deriva) nel paese in cui o sono localizzati i fruitori dei servizi *online* oppure a livello centralizzato in un solo stato, che poi agisce in qualità di *proxy* nei confronti di tutti gli altri sia per quanto riguarda l’attività di controllo che l’effettivo riparto del tributo effettivamente riscosso.

Si tratta di una soluzione coerente con la *ratio* del tributo, che restando finalizzato ad incidere su consumo, per evidente simmetria dovrebbe andare a beneficio del paese in cui l’effettivo consumatore risulta localizzato (o meglio, ove il consumo ha luogo). Anche in questo contesto non sono mancate le critiche e le difficoltà operative: in particolare, si è evidenziato che il radicamento territoriale di un utente risulta a tratti opinabile, nella misura in cui è pur sempre possibile, in rete, alterare la propria localizzazione per simulare la residenza in un diverso territorio. Si tratta di interrogativi ai quali neppure la proposta di direttiva sulla *Digital Services Tax* riesce a fornire convincenti soluzioni.



Se dunque nell'ambito delle imposte indirette già conosciute i margini d'intervento delle Commissione e dell'Europa sono o particolarmente esigui o già esauriti (come nel caso dell'IVA), la situazione non è più felice per quanto riguarda le imposte dirette.

In questo specifico contesto, come si è detto in precedenza, i margini d'intervento dell'Unione sono stretti fra i vincoli del Trattato e il *network* di convenzioni contro le doppie imposizioni vigenti.

È a tutti noto che il Trattato non garantisce all'Europa spazi di intervento particolarmente penetranti nell'ambito delle imposte dirette: la situazione attuale peraltro è addirittura peggiorata quando, dopo il Trattato di Lisbona è stato espunto dall'ordinamento eurounitario l'unico riferimento alla fiscalità diretta, che impegnava la Commissione a promuovere accordi fra stati orientati alla rimozione della doppia imposizione<sup>13</sup>.

La necessità di unanime consenso, unitamente a una base giuridica particolarmente debole (la necessità di funzionamento del mercato comune) ha reso gli interventi dell'Unione in questo contesto episodici, circoscritti nello scopo, e conseguiti dopo un tempo tale da renderli spesso già superati dallo sviluppo tumultuoso dell'economia reale. In particolare quest'ultimo aspetto (la sensibilità del fattore temporale) finirebbe per frustrare ogni ipotesi di utile intervento nell'ambito dell'economia digitale che esige risposte entro termini oramai non più procrastinabili. I limitati margini di intervento dell'Unione europea nel contesto della fiscalità diretta sono poi plasticamente testimoniati dal percorso tortuoso (e non ancora compiuto) che ha caratterizzato (e sta caratterizzando) la proposta europea in merito alla base imponibile comune. Questa potrebbe indubbiamente risolvere una buona parte delle problematiche dell'economia digitale, ma ancora langue in attesa di quel consenso di cui si è fatto riferimento in precedenza<sup>14</sup>.

Solo alla luce di queste *condizionalità*, per usare una terminologia cara al Fondo monetario internazionale, si possono comprendere le

---

<sup>13</sup> Art. 293 del Trattato di Roma, non presente nell'attuale formulazione.

<sup>14</sup> Si veda nota 12 *supra*.

scelte strategiche della Commissione in merito alla tassazione dei servizi digitali. La proposta di direttiva in questo senso (che fa il paio con quella dedicata invece alla stabile organizzazione digitale) si inserisce perfettamente nel “sentiero stretto” già richiamato, e intende dare risposte concrete e azionabili in una logica *de iure condito*.

Ancora prima di affrontare il tessuto normativo della proposta di direttiva, così come pubblicato nel marzo 2018, è evidente che la maggior parte delle scelte effettuate si rivelino essere delle semplici conseguenze dello scenario sopra prefigurato. In ragione dei vincoli, interni ed esteri, alla modifica delle imposte vigenti, il prelievo sulla “Economia digitale” doveva essere pensato come un tributo del tutto nuovo, a modo suo un *Tertium genus* nel panorama europeo. Per gli stessi motivi, avuto riguardo alle limitazioni giuridiche riguardanti l’imposizione diretta, la nuova forma di prelievo doveva essere considerata come tributo indiretto, invero altro rispetto a quelli tradizionalmente applicati, e in particolare all’IVA. Infine, avuto riguardo alle difficoltà nell’individuazione dell’economia digitale (nel senso che, con un ragionevole grado di approssimazione, tutta l’economia sviluppata odierna è, più o meno intensamente, digitale), il tributo dovrebbe trovare applicazione soltanto a specifiche attività individuate dal legislatore, contribuendo così a garantire la certezza applicativa e dunque la gestibilità da parte dei contribuenti. Ultimo, ma non meno importante, requisito: il nuovo tributo dovrebbe trovare una solida giustificazione, per così dire, di diritto pubblico, nel legittimare un prelievo da parte di uno stato nei confronti del quale il nesso di collegamento, classicamente inteso, non risulta verificato né per l’IVA (il richiamo qui non è al consumatore ma al prestatore del servizio, che è il soggetto passivo del medesimo) né per le imposte dirette che, come noto, sono ancora radicate sul concetto della stabile organizzazione per giustificare una forma di prelievo a favore di uno stato in cui l’imprenditore commerciale non risulta essere residente.

Di qui l’ultimo tassello dell’innovazione: quello che consiste nel voler ascrivere al consumatore del servizio (il cliente del medesimo) un

segmento di creazione del valore di quest'ultimo: quasi alla stregua di un suo contributo causale alla redditività dell'impresa non residente, giustificando quindi in tal modo la tassazione del soggetto non residente in un paese in cui egli non è localizzato, nella misura in cui il fruitore del servizio concorre all'economia del non residente stesso. Insomma, se ogni consumatore è anche produttore del servizio, allora risulta così giustificata la tassazione del soggetto non residente anche nel luogo in cui è localizzato il suo cliente (che viene ad essere inteso come parte del processo produttivo).

Questo, in estrema sintesi, il codice genetico nell'imposta sui servizi digitali così come resa pubblica dalla Commissione nello scorso anno, e destinato ad influire sulle scelte domestiche a prescindere dalla sua effettiva adozione (oramai quanto meno incerta), come peraltro già si è verificato in Italia.

#### **4. Il tentativo di superamento dei vincoli internazionali mediante l'introduzione di un nuovo tributo: un'analisi delle linee essenziali della proposta di direttiva**

La direttiva sui servizi digitali è stata pubblicata, dopo una lunga gestazione, nel marzo del 2018. Essa ha concorso a formare un pacchetto molto più ampio con il quale la Commissione europea ha inteso finalmente prendere una posizione univoca nei confronti della "Economia digitale" e delle sollecitazioni che erano arrivate dall'OCSE in questo senso. Il pacchetto di misure consta di due (proposte di) direttive (oltre a quella qui in esame, quella sulla stabile organizzazione "digitale") e la raccomandazione ai paesi dell'Unione in merito alla necessità di mutare le *policy* sulla fiscalità digitale<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> Si veda nota 12 *supra*.

Nonostante poco più di un anno sia passato dalle prime discussioni sul testo, e soprattutto alla luce delle ultime decisioni prese<sup>16</sup>, è ragionevole ritenere che esso non vedrà la luce nella sua formulazione attuale, senza però che ciò faccia venire meno la sua importanza, né dal punto di vista interpretativo, né nella prospettiva della politica fiscale dell'Unione in generale e della prossima Commissione in particolare. Da un lato corrisponde al vero che, ad oggi, numerosi paesi dell'Unione hanno sollevato riserve in merito alla sua effettiva attuazione, paventando verosimilmente perdite di competitività delle imprese che sono residenti sul loro territorio, se non addirittura misure di rappresaglia da parte di giurisdizioni straniere. È però altrettanto vero che svariati stati, tra i quali l'Italia, hanno già dato spontanea, unilaterale, attuazione ai principi della (proposta di) direttiva, accettandone la *ratio*, alcuni profili applicativi e perfino determinati parametri (si pensi all'aliquota). Altri paesi, come ad esempio la Germania e la Francia, in dichiarazioni bilaterali (al di fuori della dialettica eurounitaria delle fonti, ma adottando piuttosto strumenti di *Soft law*) si sono impegnati a darne attuazione, e hanno fatto seguire, almeno nel caso della Francia, alle parole i fatti<sup>17</sup>.

La (proposta di) direttiva sulla *Digital Services Tax* insomma si avvia ad essere, a prescindere dalla sua effettiva attuazione, un archetipo di tassazione dei servizi digitali che, ben lungi dal costituire un mero esercizio intellettuale da parte della Commissione, potrà verosimilmente diventare un utile strumento interpretativo delle scelte domestiche nell'Unione europea, oltre magari un parametro di raffronto della compatibilità di posizioni nazionali con la disciplina eurounitaria (in particolare con il divieto di aiuti di stato che pare interessare soluzioni di DST sensibilmente diverse a quella qui tratteggiata).

---

<sup>16</sup> Si veda nota 9 *supra*.

<sup>17</sup> Si veda la “Dichiarazione di Meseberg” del 19 giugno 2018, reperibile su <https://archiv.bundesregierung.de/archiv-de/meta/startseite/meseberg-declaration-1140806>, da parte dei Governi tedesco e francese.

Il fulcro della (proposta di) direttiva consiste nella individuazione del presupposto d'imposta che viene individuato in una categoria specifica di servizi digitali: quelli nei quali si registra un contributo attivo del fruitore, che ne concorre alla formazione del valore. Anche se naturalmente nel testo dell'atto ciò non emerge, pare chiaro il riferimento in astratto a tutte le ipotesi di *Social network*, di *gaming* evoluto e di scommesse *online*. Nonostante la diversità dei servizi prodotti e la peculiarità delle diverse piattaforme, in tutti questi casi la base imponibile viene a essere costituita e determinata da quella che nel lessico della direttiva è definita come la "*Monetisation of user input*" vale a dire la creazione di valore che scaturisce direttamente da un ruolo proattivo del fruitore del servizio. È appunto la dinamicità di quest'ultimo (e non la sua mera passività) che concorre a creare il valore della piattaforma, quindi la sua appetibilità, ad esempio, per gli inserzionisti pubblicitari<sup>18</sup>: e di conseguenza anche la legittimazione, in una logica di diritto tributario internazionale, del paese di residenza del consumatore, all'esercizio della potestà tributaria. È infatti vero che nonostante l'impianto chiaramente rivoluzionario della *Digital Services tax*, questa non voglia discostarsi dai fondamenti classici del diritto tributario internazionale, in particolare laddove si esige comunque un nesso di collegamento fra il presupposto d'imposta e il territorio del paese che pretende di assoggettarlo a tributo.

Tale presupposto consiste, nella *Digital Services Tax*, nell'erogazione di un servizio digitale al cui valore abbia contribuito il consumatore del servizio stesso, che a sua volta è localizzato nel territorio del paese che

---

<sup>18</sup> Si pensi ad esempio, nell'ambito dei social network, alle differenze fra piattaforme quali *Facebook* e *Google+*. La seconda delle due nonostante promossa e supportata dalla più grande multinazionale del settore, da mesi chiusa perché incapace di generare valore. Ciò non tanto per la povertà tecnica della soluzione informatica (invero all'avanguardia) o per il costo del servizio (che è gratuito) ma perché, semplicemente, non è popolata da utenti, il che scoraggia la partecipazione (in una sorta di circolo vizioso) e quindi le inserzioni pubblicitarie (nessuna impresa ha interesse a promuovere la propria immagine in luoghi digitali che nessuno frequenta).

pretende l'applicazione del tributo. Volendo utilizzare le parole della stessa Commissione laddove ha esplicitato l'obiettivo della direttiva: “*What DTS targets is the transmission for consideration of data obtained from a very specific activity (user’s activity on digital interfaces)*”.

Si tratta dunque di un obiettivo di gran lunga più selettivo rispetto alle prime proposte di tributo sui servizi digitali, e che tiene conto del fatto che soltanto le attività in cui il consumatore ha un ruolo significativo possano essere intercettate da questa forma di prelievo. In un gioco di chiaroscuri, ne restano per contro virtualmente esclusi sia i modelli tradizionali di commercio elettronico online (*Ebay Inc.*, e forse anche *Amazon*, per quanto in questo contesto la profilatura dell'utente da parte della multinazionale e la gestione evoluta dei *Feedback* nella dinamica dei prezzi possa far sorgere qualche riserva), sia i servizi in cui il consumatore finale resta meramente passivo (o in cui la profilatura di fatto si esaurisce in una mera ottimizzazione dell'erogazione del servizio (qui il riferimento potrebbe essere ai modelli come la piattaforma *Youtube premium* gestita da *Alphabet*, e *Spotify*)).

Ugualmente dovrebbero restare esclusi dalla *Digital Services Tax* europea servizi ad alto valore aggiunto come quelli di connettività, singolarmente intesi, come *Skype* e alcune porzioni delle *suite Adobe* (come *Acrobat Connect*) così come, da ultimo, diversi servizi *cloud*, con o senza profilazione dell'utente (*Dropbox* e simili, *Microsoft Office 365* ed *Evernote*, tanto per richiamare alcuni dei *software* di più largo impegno e maggiormente utilizzati dall'utenza generalista oggi nel nostro paese).

Nonostante il filtro di natura qualitativa, la Commissione europea ha ritenuto opportuno applicare il tributo (con una aliquota del 3% riferibile ai proventi lordi dell'attività globalmente intesa) al netto dell'eventuale imposta sul valore aggiunto comunque esatta (art. 3, § 2 della proposta di direttiva) a un novero di potenziali soggetti passivi individuati anche in base a criteri meramente quantitativi, commisurati al loro fatturato mondiale e a quello realizzato all'interno dell'Unione europea. Al di là delle cifre fissate dalla Commissione (rispettivamente € 750.000.000 e €

50.000.000) è utile sottolineare la loro identità con quelle stabilite per l'applicazione (auspicata, in chiave prospettica) della CCCTB. Nelle parole della Commissione l'intera proposta di *Digital Services Tax* è in realtà un rimedio “*Second best*” alla mancata attuazione della CCCTB all'interno dell'Unione per mancanza del consenso previsto. Come tale è essenzialmente intesa ad incidere sui *Market makers* di determinati servizi digitali, tralasciando invece gli operatori di minori dimensioni (il richiamo effettuata dalla Commissione in questo caso è al “*Digital footprint*” da parte dei potenziali soggetti passivi del tributo). Analoghe esigenze operative hanno reso necessaria l'esclusione di soggetti che operano su piattaforme digitali sul mercato finanziario e di specifici servizi infragruppo (i quali per vero resterebbero verosimilmente in ogni caso esclusi dall'applicazione dell'imposta, anche senza tenere in considerazione l'espressa previsione della direttiva).

Esaurita con ciò una disamina istituzionale della proposta imposta sui servizi digitali, resta tuttavia da chiarire da un lato la tassonomia di questa forma di prelievo, dal punto di vista strettamente teorico, e dall'altro il meccanismo di riparto del suo gettito alla luce di specifiche *Allocation rules* che la Commissione si è premunita di individuare, per evitare fenomeni di doppia tassazione all'intero dell'Unione oppure, al contrario, di vero e proprio salto d'imposta.

Dal primo punto di vista, è difficile isolare un archetipo al quale ricondurre la *Digital Services Tax*: in fin dei conti, forse, ciò non è neanche del tutto utile dato che nella dimensione domestica, come si avrà modo di vedere, il legislatore si è già preoccupato di estendere al tributo qui in esame la disciplina applicabile all'IVA per quanto riguarda i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria e l'insieme degli adempimenti formali da parte del soggetto passivo.

Vero è che la *Digital Services Tax* sembra quasi rivestire le forme di un'accisa sui servizi digitali, data la sua applicazione concentrata su determinati operatori, la sua natura indiretta, la dimensione monofase della sua attuazione e la determinazione della base imponibile. Indubbi sono

anche i profili di distinzione rispetto alle accise propriamente dette, che operano su distinti presupposti e rispondono a logiche altre rispetto a quelle della *Digital Services Tax*. In particolare, nell'ipotesi delle accise propriamente dette, è costante il richiamo alla materialità del bene colpito dal tributo, sia esso un olio minerale o un qualsiasi altro bene rilevato da quella forma di tassazione. È però anche altrettanto vero che proprio il progressivo affermarsi di un'economia (puramente) digitale potrebbe portare anche il legislatore tributario ad adattare forme di prelievo ormai plurisecolari a un diverso modo di estrarre valore. In questo caso, magari, non già dal suolo o dalla elaborazione di determinate risorse naturali, quanto piuttosto dall'estrazione dei dati e dalla loro successiva rielaborazione mediante meccanismi di intelligenza artificiale, *big data* e così via.

Più agevole, se non altro dal punto di vista qualitativo, è invece il tema attinente alla territorialità, che reca con sé gli inevitabili profili riguardanti la *compliance* specifica dell'imposta (peraltro dettagliatamente affrontata dal legislatore nazionale). Se la *Digital Services Tax* ha trovato la sua giustificazione nel tentativo di contrastare efficacemente forme di erosione della base imponibile a favore di multinazionali non residenti nel territorio dell'Unione europea (o, più prosaicamente, di riallineare il potere di imposizione al luogo di creazione del valore dei servizi veicolati attraverso la rete) è però altrettanto vero che una volta redistribuito all'interno dell'Unione il gettito del tributo, il passaggio successivo impone una sua suddivisione (un *apportionment*) fra i diversi stati, auspicabilmente in ragione della presenza sul territorio dell'uno o dell'altro di quegli stessi produttori-consumatori che concorrono alla catena del valore del servizio erogato.

La Commissione in questo contesto ha adottato forse l'unica soluzione tecnicamente possibile: tuttavia non scevra da imprecisioni e anche da profili di aleatorietà. Da Bruxelles infatti è giunta la proposta di considerare con elemento idoneo alla localizzazione del *Prosumer* e conseguentemente fattore di rilievo nella allocazione del gettito di tributo fra stati, l'indirizzo IP (*Internet Protocol*) di accesso alla rete.



Questo parametro sarebbe inteso come *proxy* adeguato dell'effettiva residenza dell'individuo.

È a tutti noto che il riferimento geografico generato dall'individuazione dell'IP, ben lungi dall'essere statico (o meglio, non necessariamente essendo tale), può essere schermato o anche dirottato mediante il semplice uso di *Software* liberamente accessibili sul mercato, o VPN (*Virtual Private Network*), che non richiedono una straordinaria preparazione da parte degli utenti. Tuttavia, è ragionevole ritenere che nonostante tale vulnerabilità (considerata accettabile) il riferimento all'accesso e all'IP dell'utenza rimane pur sempre un parametro oggettivo, che permette un alleggerimento significativo degli oneri dell'operatore economico, così come anche la proposta di utilizzazione del meccanismo di MOSS per facilitare ulteriormente la *compliance*.

Queste, in estrema sintesi, le stelle polari tra le diverse *Allocation keys* suggerite nel testo della direttiva, che solo in parte sono poi state accolte dal legislatore italiano laddove ha recentemente modificato la sua *Digital Services Tax* applicabile nel territorio della penisola.

## **5. Profili di diritto comparato: le strategie degli altri paesi al di fuori dell'Unione europea**

La scelta di introdurre una imposta sui servizi di gitali ha accomunato l'Unione europea a diversi altri paesi nel mondo che si sono trovati ad affrontare le stesse problematiche, essenzialmente ascrivibili a quel *mis-match* fra luogo di creazione del valore e potestà impositiva dello stato che si è discusso ai paragrafi precedenti. Ciò ha riguardato sia stati che come quelli europei hanno visto la loro base imponibile erosa, sia gli stessi Stati Uniti d'America, per i quali la fiscalità dei servizi digitali e del commercio elettronico ha assunto una dimensione affatto particolare.

Proprio gli Stati Uniti si erano distinti, in passato, per un atteggiamento rinunciatario in merito alla tassazione delle transazioni digitali,

in particolare per quanto riguarda la possibilità di uno stato (degli USA) di assoggettare ad imposta (indiretta, sui consumi) la cessione di beni realizzata da un operatore economico localizzato in un altro stato dell'Unione nordamericana e facilitata dallo strumento elettronico. Dal punto di vista operativo, ci si chiedeva se uno stato potesse esigere da parte di un'impresa residente in un altro stato l'adempimento di obblighi formali (registrazione della cessione e individuazione del cliente) onde facilitare il primo paese nell'individuazione del consumatore residente sul suo territorio e quindi l'esazione dell'imposta sulle vendite.

La Corte Suprema americana aveva tradizionalmente negato questa possibilità<sup>19</sup>, determinando di conseguenza un'importante perdita di gettito nel bilancio dei singoli stati, impossibilitati a contrastare, per carenza di informazioni, una evasione fiscale particolarmente pervasiva. Nell'impostazione costituzionale statunitense, e in particolare alla luce della *Commerce clause*, non era possibile per uno stato imporre obblighi di natura tributaria a un operatore economico localizzato in un altro stato che non avesse nel primo un punto vendita, una succursale o, per dirla con il lessico del diritto tributario internazionale, financo una *stabile organizzazione*. In effetti tale imposizione avrebbe creato un onere amministrativo non indifferente per l'imprenditore non residente nell'altra giurisdizione, ma ivi operante mediante un'infrastruttura informatica: tale onere poi si sarebbe potuto replicare per tutti gli altre cinquanta stati dell'Unione rendendo insostenibile dal punto di vista economico una impresa internazionale (ma al contempo intra-unionale).

Tale linea interpretativa nel corso del 2018 è stata diametralmente rovesciata dalla stessa Corte Suprema che, nel precedente *Wayfair* ha per converso confermato la potestà impositiva del paese in cui è localizzato l'acquirente del prodotto *online* (o il fruitore del servizio) indipendentemente dal fatto che il prestatore del servizio abbia nello stesso territorio una sua sede, e in senso contrario a quanto stabilito nel precedente

---

<sup>19</sup> Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992).

“*Quill*”. Si tratterebbe, almeno all’apparenza, di una conferma in via giurisprudenziale della posizione tenuta dalla Commissione oltreoceano, laddove la *Significant Digital Presence* viene finalmente riconosciuta anche nell’ordinamento statunitense: proprio da quel paese che aveva giudicato con maggior scetticismo le scelte dell’Unione in merito.

Va tuttavia osservato che le analogie e fra le due situazioni non vanno esaltate oltre il dovuto, e che molte delle suggestioni restano solamente tali. Innanzitutto il precedente della Corte Suprema riguarda imposte sul consumo, per le quali è ancora più forte (e conforme ai principi tradizionalmente accettati) il radicamento con il territorio in cui è localizzato il soggetto passivo stesso (se non altro in senso economico). Inoltre, la controversia non riguardava l’applicazione dell’imposta, ma solo specifici obblighi di *compliance*, ivi inclusa la necessità di tracciare le singole cessioni di beni, ferma restando l’esclusiva soggettività passiva del consumatore finale localizzato in un altro stato. Ci si trova dunque all’apparenza ai di fuori di meccanismi sostitutivi di applicazione del tributo, come invece accade all’interno del sistema d’imposta sul valore aggiunto in Europa. Inoltre, ultimo ma non meno imperante, la cornice costituzionale di riferimento rimane profondamente diversa. Nel caso della Corte Suprema statunitense la controversia riguardava la modalità circa l’esercizio della potestà tributaria statale di un paese all’interno dell’Unione, avente ad oggetto un tributo di sua esclusiva spettanza. In questa prospettiva la Corte Suprema si è vista sollecitata a contemperare l’esercizio della potestà impositiva (statale) con la clausola di libero commercio (federale) in uno stato comunque unitario. Nella prospettiva europea il quadro di riferimento è profondamente diverso, posto che non di Unione si tratta (non nel senso di un paese federale come gli USA quantomeno) e in ragione del fatto che la potestà nell’ambito di imposte indirette “altre” rispetto al sistema IVA e a quelle espressamente armonizzate come le accise deve essere contemperata solo nel quadro di una piena realizzazione del mercato comune. Insomma si tratta di una cornice forte nel caso degli USA, e di una ancora

non perfetta nel caso dell'esperienza europea. Anche da questo, probabilmente, si può inferire una maggiore penetratività del *decisum* della Corte Suprema statunitense rispetto alla dimensione eurounitaria e alle scelte fatte proprie dalla Commissione europea.

Insomma permane una distanza sensibile fra le circostanze di fatto (e in punto di diritto) che hanno riguardato il precedente *Wayfair*<sup>20</sup> e quello che avviene in Europa: resta però al contempo una mutata sensibilità della Corte Suprema USA, che, espressamente, all'interno della sentenza richiama concetti fatti proprio pochi mesi prima dalla Commissione europea (improbabile tuttavia una contaminazione in questo senso, che non emerge nella sentenza) come quello di “presenza digitale significativa” in un altro paese, e la necessità comunque avvertita di mitigare le diverse pretese tributarie dei distinti paesi dell'unione.

Gli Stati Uniti non sono evidentemente l'unico paese che ha preso importanti decisioni (seppure in via solo giurisprudenziale) in merito a una imposizione sul commercio elettronico o su servizi digitali.

Per prima la Gran Bretagna, in Europa, si è mossa con norme di contrasto all'erosione dell'imponibile perpetrata (anche) mediante l'utilizzo improprio di reti di distribuzione di servizi digitali. Nel 2015, pressoché contemporaneamente al rilascio del primo rapporto definitivo del progetto BEPS, il Regno Unito introduceva nel suo ordinamento una nuova imposta, la *Diverted Profit Tax*<sup>21</sup>, che era finalizzata da un lato a contrastare efficacemente le multinazionali che occultassero la stabile organizzazione nel Regno, o che sfuggissero altrimenti alla definizione tradizionale di sede fissa d'affari mediante un'infrastruttura digitale. Oltre a ciò introduceva un'imposta perequativa sui proventi in ogni caso asseritamente spostati dalla Gran Bretagna presso un'altra giurisdizione (peraltro prevedendo in questo caso un'imposta punitiva, in quanto determinata con un'aliquota superiore di cinque punti a quella ordinaria sulle società).

---

<sup>20</sup> *South Dakota v. Wayfair, Inc.*, 585 U.S., 2018.

<sup>21</sup> P. Baker, *Diverted profits tax: a partial response*, in *British Tax Review*, 2015, p. 167.

Insomma la scelta anglosassone è stata probabilmente nel senso di inquadrare la tassazione dell'economia digitale in chiave patologica, introducendo misure di contrasto a fenomeni abusivi (o asseritamente tali) realizzati mediante l'erogazione di servizi su piattaforme *web*. Il tratto distintivo di questa linea interpretativa è quello secondo il quale l'economia digitale, di per sé, si colloca ai limiti della lecita pianificazione fiscale nella misura in cui permette un disallineamento (come si è spesso indicato) fra luogo in cui il reddito realizzato e quello in cui esso è assoggettato a tassazione. Davanti a questa situazione v'è chi ritiene che tale esito sia una conseguenza di misure fiscali che oramai hanno segnato il loro tempo, e che vanno pertanto modificate e chi, come all'apparenza la Gran Bretagna, è dell'opinione che tale esito atro non sia che un indice sintomatico di pianificazione fiscale aggressiva, e che come tale possa trovare rimedio mediante una applicazione più rigorosa o puntuale di disposizioni di contrasto. Si tratta, a ben vedere, di una linea d'azione non troppo dissimile da quella italiana, laddove ha introdotto nel nostro paese il concetto di stabile organizzazione occulta ancor prima della imposta sui servizi digitali, e proprio nell'ottica di fornire all'amministrazione uno strumento di contrasto efficace a modelli di pianificazione fiscale particolarmente aggressiva che si sviluppano anche (ma non solo) attraverso siti *web* o modelli di commercializzazione di prodotti o servizi in un paese, senza che contestualmente si verificino i requisiti tradizionalmente previsti per la stabile organizzazione.

Insieme alla Gran Bretagna, anche l'India<sup>22</sup>, così come altri paesi, ha recentemente introdotto forme di contrasto a forme di pianificazione fiscale aggressiva che si realizzano soprattutto attraverso infrastrutture digitali. Si tratta di misure che in modo divulgativo o descrittivo la stampa occidentale ha raccolto all'interno della categoria delle "*Google taxes*" dato che, seppure con meccanismi diversi, sono finalizzate ad

---

<sup>22</sup> M. K. Singh, *Taxation of digital economy: an Indian perspective*, in *Intertax*, 2017, p. 467.

individuare una nuova soggettività passiva delle multinazionali attive nel settore dell'*Information Technology*.

L'India tuttavia è intervenuta attraverso un sistema profondamente diverso rispetto a quello anglosassone, anche europeo, che si distingue anche da tutti gli altri ad oggi praticati alla diverse latitudini. Essa ha introdotto un'imposta strutturale la cui applicazione non dipende da veri o presunti fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, ma che insiste con un'aliquota del 6% su ogni transazione digitale, intendendo per tale sia le forme di commercio elettronico tradizionale (indiretto) che evoluto o di ultima generazione. Si tratta di una ritenuta alla fonte sui pagamenti effettuati a favore di soggetti non residenti la cui accettabilità, dal punto di vista delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, è tutta da verificare (a conti fatti, si tratta di un prelievo alla fonte su *business income* che il modello di convenzione OCSE esclude qualora non esista una stabile organizzazione nell'altro paese).

## **6. La scelta italiana nella legge di stabilità per il 2019**

L'Italia è intervenuta per ben due volte, e a due distinte riprese, sulla tassazione digitale. Mentre tutti gli altri paesi del mondo (e sicuramente quelli dell'area OCSE) si suddividono fra chi ha già legiferato in tema di *Digital Services Tax* e chi sta riflettendo sull'opportunità o meno di farlo, l'Italia procedeva spedita lungo la sua strada, complici forse esigenze di gettito evidenziate dal bilancio statale.

La prima *Web Tax*, peraltro mai entrata in vigore ancorché definitivamente approvata dal Parlamento, è stata concepita nel 2017. La seconda, che manifesta sensibili divergenze rispetto alla prima, è dell'anno successivo ed è entrata in vigore nel 2019 (ancorché si sia in attesa anche in questo caso di provvedimenti attuativi che dovrebbero vedere la luce auspicabilmente nel 2020). La scelta di intervenire nuovamente su un tessuto normativo che non aveva ancora avuto concreta

attuazione è derivata probabilmente dalla necessità di allinearsi maggiormente al mutato contesto europeo. Dalla data della pubblicazione della proposta di direttiva sui servizi digitali il consenso che la Commissione era venuta raccogliendo, spinta anche dall'opinione pubblica, è stato progressivamente eroso dai distinguo di diversi stati, rendendo di fatto quantomeno improbabile l'attuazione della (proposta di) direttiva nella sua formulazione attuale, anche nel nuovo termine del 2020, e al di fuori da ipotesi di applicazione mediante il sistema di cooperazione rafforzata.

L'imposta che il legislatore ci consegna per il 2019 è un tributo maggiormente calibrato sulla pubblicità raccolta dalle multinazionali del settore IT e nell'ambito di servizi di condivisione, nonché sulla cessione di dati e informazioni riguardanti gli utenti del servizio, per una loro profilatura commerciale. Si tratta evidentemente di un presupposto più limitato rispetto a quello previsto sia dalla prima versione dell'imposta sui servizi digitali che dalla soluzione europea. In effetti, è proprio il mercato della raccolta pubblicitaria che, in Italia, risente maggiormente delle distorsioni concorrenziali da parte dei giganti dell'economia digitale che possono fornire agli utenti italiani un servizio maggiormente profilato nei confronti dei potenziali clienti, sfuggendo a prelievo domestico sui compensi così ottenuti.

La seconda *Web Tax* italiana (questa sì, una *Digital Services Tax*) invece, pur prevedendo un filtro di natura quantitativa per limitare la platea dei soggetti potenzialmente interessati ed ulteriori disposizioni volte a imitare l'incidenza del tributo in una logica infragruppo, assoggetta a prelievo i ricavi ottenuti in Italia con l'aliquota (oramai di fatto standard nel panorama europeo) del 3% senza deduzione di costi afferenti l'attività nel territorio dello stato. Si tratta di un progetto di tributo meno ambizioso sia della prima versione che di quello proposto dalla Commissione, e come tale destinato ad impattare di meno nella dinamica interazionale fra stati, e verosimilmente ad attenuare quelle tensioni che erano state ipotizzate qualora la *Web Tax* europea avesse trovato effettiva applicazione.

Con il cambiamento impresso dalla legge di stabilità per il 2019, tuttavia, l'imposta sui servizi digitali ha cambiato anche il suo codice genetico, superando quella diversità europea che la collocava tra i tributi diretti, mantenendola distinta sia dall'imposta sul valore aggiunto che dalle altre forme di prelievo classiche.

La scelta di baricentrare il prelievo sui ricavi realizzati in Italia (da clienti italiani, che commissionano campagne pubblicitarie in rete, o che acquistano informazioni di profilatura su altri clienti qui residenti) sposta il tributo fra le forme di prelievo assimilate alle imposte sul reddito e dunque all'interno dell'ombrello convenzionale dell'OCSE. È infatti noto che le convenzioni contro le doppie imposizioni si applicano non solo ai tributi sul reddito previsti ai tempi in cui le convenzioni sono state concluse, ma anche a quelli successivi di analoga natura<sup>23</sup>.

L'Italia in questo senso ha precedenti autorevoli, come ad esempio quello dell'IRAP, che pure è stata inclusa all'interno delle convenzioni contro le doppie imposizioni (chiaro in questo caso è proprio il riferimento alla convenzione con gli Stati Uniti d'America, che sarà probabilmente quella maggiormente interessata alla conflittualità scaturente dalla *Digital Services Tax*). E se allora la convenzione oggi è sicuramente applicabile all'imposta regionale sulle attività produttive nei confronti delle imprese statunitensi che operano in Italia (nel senso che queste non sono assoggettate ad imposta sul reddito o IRAP in assenza di una stabile organizzazione nella penisola), ben difficilmente si potrà insistere per l'applicazione della *Digital Services Tax* nei confronti delle stesse società, stante la maggiore prossimità di queste ai tributi sul reddito tradizionalmente considerati. Insomma, la scelta minimalista del legislatore domestico finirà per essere verosimilmente frustrata qualora le società multinazionali del caso (date le soglie quantitative previste davvero poche, e ben note, saranno le imprese concretamente inte-

---

<sup>23</sup> OCSE, Art. 2 del *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2017 (versione attuale).



ressate dal prelievo) organizzeranno la loro catena del valore investendo in Italia direttamente dagli Stati Uniti.

Resta evidentemente la possibilità di utilizzare, in congiunzione al nuovo prelievo, la norma sulla “stabile organizzazione occulta” già vigente, catalizzando su essa non solo i proventi realizzati in Italia dalla società non residente, ma anche l’ulteriore tassazione secondo la nuova imposta digitale. Si tratterebbe tuttavia una metodologia particolarmente aggressiva nei confronti del soggetto non residente che si inserisce non già in un quadro di fisiologici rapporti tributari, ma nel più angusto ambito di una verifica fiscale che abbia portato all’emersione di gettito già sottratto all’erario. È forse più probabile, a questo punto, che soprattutto in seguito all’intensa attività di verifica posta in essere dall’Amministrazione negli ultimi anni, le multinazionali di riferimento scelgano spontaneamente di radicarsi sul territorio dello stato mediante società controllate o stabili organizzazioni (a questo punto palesi) accettando il prelievo e provando piuttosto meccanismi di traslazione economica dell’onere del tributo nei confronti dell’utente domestico del servizio pubblicitario.

Così fosse, il legislatore avrebbe in ogni caso sortito il risultato di erodere la maggiore competitività dei servizi promozionali delle società non residenti a favore di quelle localizzate nel territorio dello stato, livellando così il *playing field* in questo delicato settore commerciale.

## **7. Considerazioni conclusive**

Con un’imposta il cui testo è da poco pubblicato in Gazzetta Ufficiale, e che non ancora concretamente entrata in vigore, unitamente a una proposta europea che difficilmente uscirà dalle secche in cui il meccanismo di decisione unanime l’ha confinata, il tempo delle conclusioni è quantomeno prematuro.

Nonostante la complessità qualitativa delle forme di prelievo e la babele di prelievi domestici in cui la comunità internazionale e i paesi d'area OCSE si stanno impigliando, restano tuttavia evidenti luci e ombre della proposta europea, che saranno destinate a giocare un ruolo rilevante per i diversi stati, a prescindere dalle decisioni del Consiglio UE.

Alla Commissione europea va sicuramente riconosciuto il coraggio e la capacità di aver trasformato una pulsione comunemente avvertita da diversi *stakeholder*, non solo nel vecchio continente, in merito alla necessità di rendere il prelievo internazionale sulle grandi multinazionali della rete maggiormente conforme a esigenze di giustizia sociale e, in ultima analisi, redistributive. La proposta europea ha avuto in questo senso l'indubbio pregio, in un'ottica di politica fiscale, di rompere il ghiaccio, legittimando in un qualche modo le decisioni domestiche in una cornice internazionale e continentale.

Le ombre sono per converso tutte quelle che derivano dall'introduzione di un tributo concepito in laboratorio, su un presupposto a tratti sintetico, e a vantaggio di un paese o di un altro in base a meccanismi tecnici straordinariamente complessi e farraginosi, come l'identificazione digitale, la necessità di tracciare l'utente in rete, e così via. Se da un lato la scelta di inquadrare la *Digital Services Tax* fra le imposte indirette dovrebbe essere sufficiente a questa per sfuggire all'applicazione di convenzioni contro le doppie imposizioni, tuttavia non è chiaro cosa accada qualora il prelievo possa trovare applicazione concatenata. Si pensi al caso in cui gli spazi pubblicitari o i dati vengano mediati, nella loro circolazione, da intermediari o società regionali che le gestiscono per conto del soggetto non residente. Non è difficile immaginare situazioni in cui si possa astrattamente verificare un'applicazione concatenata della *Digital Services Tax*, che da tributo essenzialmente monofase rischierebbe, così come è stato formulato, di determinare una situazione di applicazione "di imposta su imposta" (invero, solo la soglia di natura quantitativa per la sua applicazione potrebbe scongiurare il rischio). Analogamente non è chiaro nel testo della direttiva come i costi sostenuti possano essere valorizzati in un paese piuttosto che in

un altro a fini del calcolo dell'imponibile e conseguentemente del tributo dovuto. Anche in questa particolare prospettiva una accurata "regia dei costi" potrebbe portare a frustrare lo scopo della proposta europea anche se l'inteso scambio di informazioni che oramai trova applicazione all'interno dell'Unione dovrebbe minimizzare siffatti rischi.

Alla luce di tali valutazioni di massima, la scelta italiana in questa prospettiva appare forse un poco rinunciataria e minimalista, ma magari per il medesimo motivo destinata a un maggiore successo.