

Spring in Naples – 17 maggio 2019

La nuova Web Tax italiana

di Maurizio Logozzo

Sommario: 1. Premessa - 2. L'imposizione degli utili derivanti dall'economia digitale - 3. La Web Tax italiana - 4. Le iniziative dei singoli Stati membri dell'Unione Europea - 5. Conclusioni

1. Premessa

Il tema affidatomi richiama una realtà presente e futura che a volte facciamo fatica a percepire, ma che, pure in modo diffuso, avvertiamo ogni giorno e che trasforma quotidianamente la nostra vita.

Si parla cioè della **digitalizzazione**, ossia di un processo che trasforma il nostro quotidiano in un modo estremamente rapido pur dandoci l'impressione che niente cambi.

Eppure, dietro tutti questi dati digitali sempre più diffusi e penetranti la realtà, si perpetua un cambiamento a partire dai dati stessi.

Questo cambiamento ha radici ormai lontane: pensate che si è iniziato a discutere di una possibile "BIT TAX", ossia di una tassazione dei "flussi telematici", più di vent'anni fa¹, allorquando si è incominciato ad avvertire un possibile cambiamento delle economie tradizionali per l'avvento del commercio elettronico.

L'economia digitale, o economia delle piattaforme, ha imposto modifiche di portata rilevante, anche nel modo in cui interagiscono imprese e consumatori: si tratta di un mondo dove i beni sono sempre

¹ Commissione UE "Un'iniziativa europea in materia di commercio elettronico", Comunicazione al Parlamento UE, al Consiglio, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle Regioni COM (97) 157 del 15 aprile 1997. Commissione UE "Commercio Elettronico e imposizione indiretta", COM (98) 374 del 17 giugno 1998.

meno tangibili e più digitali, ove non è necessaria alcuna presenza fisica del bene nel Paese di mercato. Del resto, muta anche il modo con cui questi beni vengono scambiati, divenendo sempre più digitale.

Ma da tali attività deriva sempre e comunque un profitto o un ricavo, che si genera dalle transazioni e dagli scambi anche senza che vi sia una apparente consistenza dell'operazione in sé o senza che si percepisca il classico "movimento di denaro".

In ogni caso, l'economia digitale va ben aldilà del mero commercio elettronico: non si tratta di semplici ordini di merce via internet. In effetti è, e soprattutto diventerà, un fenomeno che interessa ed interesserà sempre più svariati ambiti e settori come quello della sanità e dell'istruzione, insieme alla totalità dei settori dell'economia tradizionale. Ad esempio, il settore giuridico è più che mai legato a questa evoluzione: oggi abbiamo dei software che aiutano non poco l'attività di avvocati e dottori commercialisti, stante la loro funzione di effettuare ricerche, redigere istanze e atti, compilare dichiarazioni, etc..

L'intelligenza digitale applicata alle banche dati giuridiche è già oggi una realtà.

Si tratta di cambiamenti particolarmente incisivi sul volume delle risorse e dei ricavi.

Basti pensare che nel 2015, vale a dire appena quattro anni fa, il solo commercio elettronico, consistente nel rapporto tra impresa e cliente, rappresentava un volume di affari per circa 2700 miliardi di dollari (valore peraltro superiore al PIL italiano), che nel 2022 dovrebbe raggiungere quota 4000 miliardi di dollari (molto più del PIL della Germania).

Si tratta dunque di una trasformazione in atto di impatto molto considerevole anche per le amministrazioni e i legislatori tributari, che dovranno adattarsi di conseguenza.

Aspetto importante da sottolineare è che tra il produttore ed il consumatore tradizionale emergono delle piattaforme astratte e virtuali di scambio che consentono di compiere delle operazioni e, che, difficilmente, sono inquadrabili nelle attuali categorie giuridiche.

Ad esempio, ad oggi, si utilizza ancora il concetto di “intermediario”, ma trattasi di una nozione completamente diversa da quella a noi nota. Tradizionalmente, l’intermediario è colui che collega e facilita l’interazione tra produttore e consumatore. Nell’economia digitale, gli intermediari rivestono, invece, un ruolo essenziale posto che, senza di loro, la transazione nemmeno sussisterebbe.

Essi hanno un ruolo talmente dominante che permette loro di essere, in concreto, gli attori principali della transazione, in assenza dei quali essa non potrebbe avvenire; permette altresì loro di imporre al produttore una serie di oneri, ottenendo anche una fetta cospicua dei ricavi legati alle transazioni.

Tali “piattaforme virtuali” funzionano come degli “aggregati di clientela”, utilizzando algoritmi e comparatori la cui trasparenza risulta spesso di difficile accertamento; queste si avvalgono della fornitura di servizi accessori, come il trasporto, la logistica o post vendita, la garanzia del prodotto, e, di particolare interesse in ambito giuridico, la gestione delle controversie che possano scaturire tra consumatore cliente delle piattaforme e il venditore.

Si tratta di un nuovo mondo che deve essere regolamentato, anche da un punto di vista tributario.

Infine, è particolarmente importante ricordare che, in un simile contesto, è arduo individuare il momento dello scambio, o più precisamente dell'erogazione del servizio. Talvolta, il servizio prestato non è più concreto e tangibile, ma risulta essere demonetizzato, arrivando a sembrare quasi gratuito.

In effetti, leggendo sui siti di alcune delle suddette piattaforme digitali, sembrerebbe trattarsi quasi di “benefattori”, diffusori di ideali di uguaglianza e di accessibilità al servizio, al commercio mondiale e allo scambio di dati, ispirandosi anche ad ideali di condivisione.

Si tratta di un contesto dove non è certamente facile capire come e quando l'approccio con il cliente possa portare all'effettiva creazione di un reddito: difficile in particolare determinare il momento, ma forse ancor di più lo spazio territoriale in riferimento allo Stato, e dunque all'autorità, che è effettivamente competente ad esercitare la potestà impositiva (difficilmente riconoscibile nel *cloud* della rete e nei suoi meccanismi).

Le organizzazioni internazionali si sono rese conto di questo fenomeno: già dalla fine degli anni '90 si sono succedute delle conferenze ed incontri sulla regolamentazione delle suddette attività. In particolare, nel 2013 vi fu una conferenza dell'OCSE rivolta alla risoluzione delle problematiche tributarie rispetto a questi soggetti, e all'applicazione nei loro confronti dei principi tributari vigenti in materia.

Tale iniziativa ha portato all'elaborazione del “pacchetto BEPS”, cui corrispondono quindici azioni pubblicate nel 2015. Lo sviluppo di tale nuova economia digitale ha così messo in discussione il tradizionale assetto del sistema fiscale internazionale, avente come principale

obiettivo una tassazione equa per tutti gli operatori sul mercato e l'eliminazione delle distorsioni fiscali degli investimenti internazionali.

Sostanzialmente, si è cercato di porre un rimedio all'inadeguatezza degli attuali criteri impositivi (fondati sul requisito della territorialità, ossia del collegamento con uno Stato) ad assoggettare a tassazione l'economia digitale, contrastando i fenomeni elusivi ed erosivi della base imponibile delle giurisdizioni dei singoli Stati membri, che, a causa del venir meno dei classici criteri di collegamento con il territorio, non sono più riusciti ad "intercettare" e a sottoporre alla propria potestà impositiva parte del valore prodotto dalle nuove economie digitali, con conseguenti perdite di gettito.

In altri termini, il problema è quello di individuare nuove strategie di politica fiscale volte ad assicurare la giusta tassazione nello Stato in cui la ricchezza è generata dalle imprese che sono attive nel mercato digitale, contrastando i fenomeni di allocazione del reddito in Stati, peraltro a bassa fiscalità, diversi rispetto a quelli dove si trova la fonte del reddito medesimo.

Si stima che ogni anno le grandi multinazionali del web spostano verso i paradisi fiscali profitti per circa 600 miliardi di dollari (banca dati ORBIS), cioè oltre il 20% dei profitti complessivamente prodotti!

L'attualità di un simile tema emerge anche se si considerano le iniziative intraprese dalla Unione Europea e dai singoli Stati membri al fine di porre dei limiti a tali attività, specialmente per ragioni legate a scandali riferiti a suddette società: si pensi, ad esempio, come spesso i corrispettivi di attività di consumo derivanti da tali piattaforme si possano traslare improvvisamente in paradisi fiscali (spesso all'interno della stessa Europa, ad es. Irlanda e Olanda), sfuggendo all'imposizione.

Ne sono un esempio i *tax rulings* concessi dall'Irlanda alla Apple², che hanno consentito di definire il reddito della società in via artificiosa, portando l'aliquota effettiva dell'imposta sul reddito societario dapprima all'1% nell'anno 2003, per poi scendere fino allo 0,005% nel 2014. Con detti accordi, Apple avrebbe sottratto a imposizione oltre 50 miliardi di euro di utili.

Non si tratta, tuttavia, di un caso isolato, ma, in tal senso, si citano anche i *tax rulings* concessi ad Amazon³, Starbucks⁴, FCA Group⁵, etc..

L'economia digitale rappresenta, quindi, un fenomeno di estrema rilevanza ed attualità che pone sostanzialmente un quesito: *Come possono essere assoggettati ad imposizione gli utili derivanti dall'economia digitale?*

2.- L'imposizione degli utili derivanti dall'economia digitale

Per quanto riguarda tale quesito, come è noto, già alla fine dell'Ottocento, ma soprattutto all'inizio del XX secolo, è stato ideato il sistema internazionale di riparto delle competenze tributarie.

Ciò però avendo in mente un'economia reale fatta di industrie e di mezzi tangibili di produzione, quindi circoscrivendo il diritto all'imposizione allo Stato dove effettivamente veniva svolta l'attività economica e dove essa era svolta in modo tangibile, tramite negozi o altre presenze fisiche sostanziali.

Oggi, dopo decenni di sviluppo del sistema, sono vigenti delle convenzioni internazionali che permettono alla stragrande maggioranza

² Tribunale UE, T-892/16. Decisione della Commissione 30 agosto 2016 C (2016) 5605.

³ Tribunale UE, T-318/18. Decisione della Commissione 7 ottobre 2014 C (2014) 7156.

⁴ Tribunale UE, T-760/15. Decisione della Commissione 11 giugno 2014 C (2014) 3626.

⁵ Tribunale UE, T-755/17 e T-759/15. Decisione della Commissione 21 ottobre 2015, C (2015) 7152.

degli Stati, di fatto, di “parlare la stessa lingua” e applicare regole uniformi in materia di riparto delle suddette competenze impositive.

È però evidente che, per quanto possa essere evoluto, un sistema incentrato sulla evidente presenza fisica sia inadatto a colpire una economia i cui profitti sono frutto di attività digitalizzate e per loro natura intangibili.

Manca il nesso territoriale e manca la capacità di capire esattamente come, quando e dove viene prodotta tale ricchezza: il risultato è l'evidente fuga di flussi di ricchezza dalla fiscalità dell'ipotetico Paese che sarebbe competente a tassare e la loro migrazione nei paradisi fiscali.

Per tali ragioni, a partire dal già citato piano dell'OCSE del 2013 (*Action 1 BEPS*⁶), sono state elaborate una serie di convenzioni internazionali e si è aperto un dibattito tra Stati, amministrazioni tributarie e multinazionali, che, alla fine, ha messo in luce i problemi ed individuato possibili soluzioni future.

Orbene, l'elemento positivo dell'ultima dichiarazione dell'OCSE del marzo 2018⁷ è che molti Stati hanno deciso di andare avanti assieme e di cercare una soluzione coordinata e condivisa.

⁶ Relazione finale dell'OCSE BEPS Azione 1 (2015). Tale azione ha ipotizzato dei soggetti passivi “tipici” dell'economia digitale: 1. Vendita al dettaglio online; 2. Pubblicità su Internet; 3. Cloud computing; 4. Negozi di applicazioni Internet. Le opzioni di riforma hanno avuto ad oggetto tre azioni: la prima, prevede l'estensione del nesso per la tassazione alla fonte alle "significative presenze economiche" (ad es. PE "digitali" o "virtuali"); la seconda, l'introduzione di ritenute alla fonte sulle transazioni digitali; la terza, i prelievi di perequazione.

⁷ Relazione intermedia dell'OCSE sulla digitalizzazione. Si è rilevato che più di 110 paesi e giurisdizioni hanno accettato di rivedere i concetti chiave del sistema fiscale internazionale, in risposta al mandato dei ministri delle finanze del G20 di lavorare sulle implicazioni della digitalizzazione per la tassazione. In particolare, i membri dell'OCSE/G20 Inclusive Framework on BEPS si adopereranno per giungere ad una soluzione basata sul consenso entro il 2020, come indicato nella loro relazione intermedia sulle sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione. In altri termini, la relazione intermedia getta le basi per progredire nell'OCSE verso una soluzione multilaterale a lungo termine nella prossima fase di lavoro".

Si tratta, in effetti, di un fatto senz'altro apprezzabile la presenza di una sorta di "foro" dove Paesi molto diversi quanto a cultura, economia e geografia discutano assieme del futuro delle loro relazioni in materia tributaria.

Più recentemente, nel febbraio 2019⁸, l'OCSE ha pubblicato un documento di lavoro chiedendo a Stati e altri attori della galassia tributaria di reagire, concentrando i loro sforzi su tre proposte che mirano alla risoluzione dei problemi di matrice tributaria legati alla digitalizzazione.

Due di queste proposte sono fondate sull'idea che sia necessario tassare i servizi digitali in base al Paese dell'utente o della clientela del servizio stesso. La terza proposta, che anch'essa mira a consentire il diritto alla tassazione nello e da parte dello Stato dove è svolta l'attività, si basa su di un'estensione del concetto di stabile organizzazione.

Si tratta di proposte abbastanza complesse, il che non è certo un bene: l'inintelligibilità e la difficoltà di comprendere tali iniziative rischia di destabilizzare ulteriormente il sistema.

Personalmente trovo che le prime due proposte siano esageratamente complesse; e che la terza, che ha come obiettivo l'estensione del concetto di stabile organizzazione a quelle virtuali o digitali, risulta complessa, con riguardo in particolare al riparto del reddito imponibile riconducibile alle stabili organizzazioni virtuali tra tutti gli Stati dove sono presenti: si tratta di un sistema di riparto che nel settore digitale non è ancora stato configurato. Il problema si ingrandisce ulteriormente anche per il fatto che ormai la maggioranza delle imprese multinazionali sono digitalizzate.

⁸ Consultazione pubblica sulle sfide del digitale, 13 febbraio 2019.

Sul punto, non si può non ricordare l'iniziativa del legislatore italiano che, con la Legge di bilancio per il 2018 (art. 1, comma 1010, Legge 27 dicembre 2017, n. 205), ha apportato significative modifiche alla disciplina della stabile organizzazione ed ai criteri per la sua determinazione, riformulando le tradizionali categorie riconducibili all'entità materiale e personale.

Difatti, è stata introdotta una nuova norma (art. 162, comma 2, lett. f-bis), TUIR) che permette di considerare stabile organizzazione in Italia anche “una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato” costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso.

In altri termini, con la suddetta novità legislativa si può considerare stabile organizzazione la disponibilità in Italia di piattaforme elettroniche finalizzate alla vendita di beni e alla prestazione di servizi. Ciò, in coerenza con la previsione di una *Web Tax* italiana.

Ritengo che non sia sufficiente una mera modifica del concetto di stabile organizzazione per risolvere i succitati problemi, posto che la *digital economy* non si limita alle transazioni via *web*, ma si fonda anche sul *big data*, ossia sulla raccolta di informazioni e dati che rappresentano anch'essi un bene economicamente rilevante, cedibile sul mercato e in grado di determinare reddito.

Si rende così necessario un ripensamento dell'intero sistema e non un semplice ampliamento della nozione di stabile organizzazione. In tal senso, si può segnalare la proposta dell'Estonia di assumere come stabile organizzazione virtuale l'esistenza e il numero dei cittadini di ciascuno Stato che scambiano i loro dati con le grandi multinazionali del *web*.

Tra le altre iniziative di tassazione del digitale, merita di essere richiamata anche la proposta formulata dagli Stati Uniti, ossia di tassazione nel Paese dove siano ubicati i beni strumentali per l'esercizio dell'attività digitale.

Ritengo che, molto probabilmente si debba agire a livello globale, cioè determinare il reddito a livello mondiale e riuscire mediante tale sistema contabile a definire un sistema di riparto del reddito tra i Paesi interessati che sia condiviso.

Questa idea non è ancora accettata a livello internazionale, ma l'orientamento in tal senso dell'OCSE è sicuramente un segnale positivo.

A livello di Unione Europea, l'orientamento è sostanzialmente lo stesso, anche se in concreto gli Stati membri sono restii a dar vita a un simile progetto. Il progetto di *Digital Tax* ha determinato la pubblicazione di due proposte di direttiva e di una raccomandazione, presentate a marzo 2018⁹. Esse avrebbero dovuto spingere gli Stati membri ad introdurre un'imposta provvisoria sul reddito derivante da tali servizi digitali, in base ad una presenza digitale significativa in ciascuno Stato membro.

Tuttavia, il progetto di *Digital Tax* ha avuto una vita breve.

Le proposte di Direttiva della Commissione del 2018 sulla tassazione delle imprese digitali sono state accantonate dal Consiglio ECOFIN dello scorso 12 marzo, posto che in detta occasione si è preso atto dell'assenza di convergenza di interessi e vedute tra i 28 Stati membri.

Per vero, i principali fautori di tale abbandono sono stati i Paesi nordici e la Germania che hanno preso le distanze da tali iniziative. È evidente che entrambe non siano state entusiaste dell'idea di

⁹ Commissione UE, proposte di Direttiva 21 marzo 2018 COM (2018) 147 e 148.

un'imposta specifica sul 3% dei ricavi dei servizi digitali come definiti dalla proposta di direttiva comunitaria. Ma la verità è la paura di una guerra commerciale con gli Stati Uniti.

Le difficoltà di attuazione di un simile progetto di direttiva sono inoltre connesse anche al concetto di "presenza digitale significativa": per introdurre questo concetto inedito di nuova stabile organizzazione digitale (da elaborare comunque a livello globale e unitario) bisognerebbe modificare o integrare tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni vigenti, le quali ancora non contengono chiaramente questo concetto: si tratterebbe di circa 4000 trattati internazionali.

Se si volessero però, aldilà di queste soluzioni strutturali, ottenere dei risultati nel breve termine e che siano efficaci, si dovrebbe pensare, ad esempio, all'istituzione una ritenuta alla fonte o alla limitazione del diritto della deduzione dei costi afferenti a pagamenti di corrispettivi riferiti a servizi erogati da soggetti ubicati in territori che non garantiscono un livello minimo di tassazione.

Del resto, nella recente sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea il 26 Febbraio 2019 (cause riunite C-116/16 e C-117/16, *T Danmark*, c.d. casi danesi) è stato sancito che uno Stato può benissimo disconoscere una struttura societaria di un altro Stato membro se tale società non offre garanzie minime in termini di sostanza economica¹⁰. Si tratta di un traguardo importante e significativo nella

¹⁰ CGUE, 26 febbraio 2019, causa C-116/16 e C-117/16, *T Danmark*, "Il principio generale del divieto di pratiche abusive osta a che una persona fisica si avvalga di norme del diritto dell'Unione, che concedano vantaggi, in modo non coerente con le finalità previste dalle norme medesime. La Corte ha così affermato che tale principio può essere opposto ad un soggetto passivo per negargli il beneficio, in particolare, del diritto all'esenzione dall'IVA, anche in assenza di disposizioni di diritto nazionale che prevedano tale diniego (...). Gli Stati membri sono pertanto tenuti a negare il beneficio derivante dalla direttiva 90/435, conformemente al principio generale di divieto delle pratiche abusive secondo cui il diritto dell'Unione non può tutelare le pratiche abusive realizzate dagli operatori economici (...). In considerazione di tutti questi elementi, si deve rispondere alle quarte questioni pregiudiziali, lettere d) ed e), nei procedimenti principali, dichiarando che la prova di una pratica abusiva

giurisprudenza della Corte, in quanto apre la porta alla possibilità di rifiutare l'applicazione di alcune direttive tributarie vigenti a soggetti che non presentano requisiti minimi di sostanza.

Se l'obiettivo è la limitazione del trasferimento di redditi di una società multinazionale verso i c.d. paradisi fiscali (*tax heaven*), allora questi strumenti sono probabilmente più adatti per garantire forme di imposizione sul reddito, e ciò anche rispetto ad un'armonizzazione delle imposte sul reddito tra più Paesi dell'Unione Europea.

3.- La Web Tax italiana.

Con riferimento al progetto italiano, la Legge di Bilancio 2019 ha istituito l'Imposta sui Servizi Digitali, abrogando contestualmente l'Imposta sulle Transazioni Digitali (prevista dalla Legge di Bilancio 2018) e che avrebbe dovuto applicarsi alle prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici a decorrere dal 1° gennaio 2019.

L'Imposta sulle Transazioni Digitali si caratterizzava per essere un'imposta sostitutiva (cedolare del 3%) applicata ai ricavi derivanti dalle prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, al netto dell'IVA. L'imposta non dipendeva dal luogo di conclusione della transazione: era dovuta sempre e comunque ove i soggetti avessero effettuato un certo numero di prestazioni digitali. Si trattava di un tributo assimilabile ad un'imposta indiretta in quanto colpiva l'intero volume d'affari.

richiede, da un lato, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dalla normativa dell'Unione, l'obiettivo perseguito dalla normativa medesima non sia stato conseguito e, dall'altro, un elemento soggettivo, consistente nella volontà di ottenere un vantaggio derivante dalla normativa dell'Unione mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento. La sussistenza di taluni indizi può dimostrare la sussistenza di un abuso, sempreché si tratti di indizi oggettivi e concordanti. Possono costituire indizi di tal genere, segnatamente, l'esistenza di società interposte prive di giustificazione economica nonché la natura puramente formale della struttura del gruppo societario, della costruzione finanziaria e dei finanziamenti".

L'Imposta sui Servizi Digitali si caratterizza, invece, per recepire, quasi integralmente, il testo della proposta di direttiva UE del 2018 oggi abbandonata.

Lo scopo del legislatore italiano, difatti, è stato quello di introdurre una disciplina "comune" a quella europea, manifestando il pieno sostegno all'iniziativa intrapresa dalla Commissione UE, ed intervenendo con immediatezza nel colpire le grandi imprese della *web economy*, anticipando così il recepimento in ambito sovranazionale (sia a livello UE che OCSE) delle varie iniziative in discussione.

I soggetti passivi dell'imposta sono tutti i soggetti esercenti attività d'impresa (quindi anche persone fisiche e giuridiche, a prescindere dalla forma giuridica utilizzata) che presentino determinate caratteristiche dimensionali, ossia che realizzino congiuntamente in un periodo d'imposta pari all'anno solare:

- un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a 750 milioni di Euro;
- un ammontare da ricavi derivanti da specifici servizi digitali, realizzati in Italia non inferiore a 5,5 milioni di Euro.

I volumi sopra indicati possono essere raggiunti, secondo la normativa, sia singolarmente che a livello di gruppo. Per il Gruppo di imprese viene richiamata la nozione di cui all'art. 2359 c.c..

Emerge qui un primo contrasto con la proposta di direttiva UE, che individuava il gruppo di imprese sulla base del bilancio consolidato.

Il perimetro oggettivo di applicazione dell'imposta sui servizi digitali è anch'esso ispirato alla proposta di direttiva, seppur con talune differenze.

Difatti, mentre la proposta di direttiva sottolineava il ruolo dell'utente quale autonomo "creatore di valore", la disciplina nazionale

si limita ad elencare, specificandole, quelle attività suscettibili di creare ricchezza imponibile.

Rientrano, quindi, tra i servizi rilevanti:

- le prestazioni pubblicitarie;
- l'accesso ad una piattaforma digitale multilaterale, che consenta agli utenti di essere in contatto e di interagire tra di loro, anche per scambiare beni o servizi;
- la fornitura e la trasmissione di dati raccolti dagli utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

Si tratta, come è evidente, di prestazioni riconducibili, sostanzialmente, alla pubblicità e all'intermediazione in senso generale.

In altri termini, la *web tax* italiana va a colpire tutti gli ambiti dell'economia digitale, ossia dal commercio elettronico alle piattaforme multiparti (Air BNB, Uber, Foodora, *etc.*), nonché alle attività di grandi portali del *web* in cui gli utenti accedono gratuitamente al sito, ma conferiscono ai portali informazioni personali che rappresentano proprio il valore aggiunto dell'economia digitale.

L'imposta è applicata con aliquota del 3% sull'ammontare complessivo dei ricavi realizzati nel corso di un ciascun trimestre di un anno solare, al lordo dei costi e al netto dell'IVA e delle altre imposte indirette.

Per quanto concerne il luogo e il momento in cui le prestazioni si considerano eseguite (ed i relativi ricavi diventano tassabili), occorre fare riferimento all'utente: la prestazione è eseguita se l'utente è localizzato nel territorio dello Stato in un certo periodo di tempo.

Detto elemento, dovrà essere valutato con riguardo alle singole tre tipologie di prestazioni descritte in precedenza:

a. per le prestazioni pubblicitarie l'utente si considera localizzato in Italia se la pubblicità figura sul suo apparecchio nel momento in cui detto apparecchio viene utilizzato in Italia per accedere a un'interfaccia digitale ovunque localizzata;

b. per le prestazioni di accesso a un'interfaccia digitale che consente lo scambio di informazioni, beni o servizi fra gli utilizzatori di detto circuito, l'utente si considera localizzato in Italia se utilizza un dispositivo nel territorio dello Stato per accedere all'interfaccia digitale e conclude un'operazione corrispondente su tale interfaccia; per i social network l'utente si considera localizzato in Italia se il diritto di accesso è stato attivato utilizzando un dispositivo nel territorio dello Stato;

c. per le forniture di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale, la localizzazione presenta delle difficoltà oggettive. Si può ritenere che un utente si consideri localizzato nel territorio dello Stato se i dati generati dall'utente che ha utilizzato un dispositivo nel territorio dello Stato per accedere a un'interfaccia digitale sono trasmessi in detto periodo. Si viene a creare una connessione tra un elemento temporale e uno spaziale: la conseguenza è che la localizzazione dell'utente deve essere ricercata in ciascun accesso a un'interfaccia digitale indipendentemente dalle ragioni per cui lo fa e dai risultati di tale accesso.

In ogni caso, l'imposta sui servizi digitali si applica in funzione delle prestazioni realizzate. Ciò esclude che possa assumere rilevanza il momento della percezione dei ricavi.

Al contrario, rileva solo il momento in cui si genera il diritto a percepire l'ammontare dovuto, analogamente a quanto previsto dalla citata proposta di direttiva: una sorta di tassazione sulla base del principio di competenza.

Il punto nodale della disciplina sopra descritta è che l'attuazione e la definizione delle modalità applicative dell'imposta sui servizi digitali sono state demandate all'emanazione di un decreto ministeriale di attuazione, oltre ad uno o più provvedimenti direttoriali dell'Agenzia delle Entrate, che dovevano essere pubblicati entro il 30 aprile u.s.. Tuttavia, alcuna discussione in tal senso è stata attivata dalle istituzioni preposte, attese anche le incertezze politiche nazionali e quelle relative al quadro sovranazionale, con ciò imponendo uno slittamento forzato dell'entrata in vigore dell'imposta in parola.

4.- Le iniziative dei singoli Stati membri.

La presente riflessione sull'imposizione dei redditi nell'economia digitale non può prescindere da una breve analisi di quali siano le iniziative concrete adottate dagli Stati membri.

Sul punto, oltre all'intervento normativo italiano, ricordo quello francese e spagnolo (prima che cadesse il governo e che si procedesse a nuove elezioni).

Le misure in questione prevedono l'adozione di tasse specifiche gravanti sulle grandi multinazionali digitali: sono iniziative che ripercorrono, fino quasi a copiare (!), le proposte della Commissione Europea del 2018.

Già tale discrepanza tra la volontà di attuare a livello nazionale una iniziativa accantonata a livello UE pone in luce l'inadeguatezza di un simile intervento, da attuare, invece, in chiave condivisa e non limitata a ciascuno Stato membro.

In Francia, il 6 marzo 2019 è stata presentata una proposta di legge sulla " *taxé GAFSA* " (*Google, Apple, Facebook, Amazon*).

Essa colpirebbe le multinazionali con un fatturato mondiale superiore a 750 milioni di Euro e con un fatturato in Francia superiore a 25 milioni di Euro.

I soggetti passivi, dati i presupposti soggettivi molto elevati, sarebbero solo circa 30 imprese.

L'aliquota fiscale è pari al 3% del fatturato e il Governo francese si aspetta un'entrata di 400 milioni di euro nel 2019, 450 milioni nel 2020, 550 milioni nel 2021 e 650 milioni nel 2022.

In Spagna, prima che cadesse il Governo e che si procedesse a nuove elezioni, era stata proposta la c.d. "*Tasa Google*"; si trattava di una proposta di legge governativa del 18 gennaio 2019 presentata al Parlamento, concernente l'Imposta su alcuni servizi digitali ("*Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*").

Si richiedeva un fatturato superiore a 750 milioni di Euro a livello globale e a 3 milioni di Euro in Spagna, con un gettito atteso di 1.200 milioni di Euro secondo il governo, o, secondo una autorità indipendente, di 546 - 968 milioni di Euro.

Singolare è, invece, il caso dell'Ungheria che, dal primo luglio 2017, applica una imposta sulla pubblicità digitale in ambito nazionale, ma solo se in lingua ungherese, con una aliquota compresa tra il 5,3 e il 7,5%.

In Belgio, invece, si segnala che la proposta di legge sulla tassazione dei servizi digitali è stata discussa in Parlamento, ma rigettata.

5.- Conclusioni.

Ritengo che le prospettive future di introduzione di un apposito sistema impositivo della *digital economy* siano fortemente condizionate

da elementi di carattere geopolitico, prevalentemente connessi alla ostilità degli Stati nel cedere porzioni di sovranità impositiva in materia di imposte dirette.

Del resto, il fallimento a livello UE della proposta di direttiva del 2018 ne è la manifestazione più evidente: gli Stati membri sono restii a cedere porzioni di sovranità impositiva dirette a finanziare il welfare statale e le politiche sociali interne.

Sicché, la via obbligata a livello sovranazionale sarà certamente quella di elaborare una proposta globale e condivisa tra i diversi Stati, che consenta di perseguire l'efficienza, la neutralità e l'equità dell'imposizione.

È certamente una tematica difficile da affrontare e che necessita di una conoscenza specifica della tecnologia, la quale peraltro continua ad evolversi in modo molto rapido, spesso impedendo di prevedere in che cosa effettivamente si svilupperà.

Con specifico riferimento all'iniziativa italiana, ritengo che il legislatore sia stato estremamente ottimista circa il gettito atteso dalla nuova imposta sui servizi digitali, nonché sui tempi ristretti di attuazione ed applicazione.

Sotto il primo profilo, mi pare che le prospettive di gettito per il 2019 di 150 milioni di Euro e per il 2020 e 2021 di 1,2 miliardi di Euro, siano assolutamente anacronistiche se si tiene conto dell'attuale situazione normativa ed applicativa.

La mancata emanazione dei provvedimenti attuativi ha determinato un inevitabile slittamento del gettito preventivato, con il rischio che, anche per il futuro, non vi siano i risultati sperati. Difatti, il quadro di incertezza generale può comportare che l'Imposta sui servizi

digitali venga accantonata e rimanga incompiuta, come peraltro accaduto per l'imposta sulle transazioni digitali del 2018.

Dal punto di vista della normativa in sé, ritengo che plurime siano le censure che si possano sollevare.

Innanzitutto, la disciplina è priva di definizioni cruciali quali, ad esempio, quella di "interfaccia digitale" e di "utente".

In attesa della pubblicazione dei Decreti attuativi, mi limito ad osservare che, stante l'analogia del testo normativo nazionale con quella della proposta UE, parrebbe logico sostenere che dalla stessa ne siano mutuate anche le definizioni.

Tuttavia, l'abbandono del progetto UE potrebbe imporre un ripensamento anche in tal senso.

Vi sono poi delle palesi ed evidenti difficoltà nell'individuare il luogo in cui avviene la transazione o la prestazione e ciò a causa delle difficoltà di comprensione dovute all'utilizzo di una terminologia tecnica e specifica del settore, che mal si concilia con il linguaggio giuridico.

Potrebbero, quindi, sorgere delle complicazioni nella fase accertativa, che comprometterebbero l'efficacia dell'applicazione.

Difatti, a causa della necessità di accertare il superamento delle soglie dimensionali, l'Amministrazione finanziaria italiana dovrebbe raccogliere delle informazioni a livello globale, e queste potrebbero essere potenzialmente non disponibili o quantomeno non prontamente disponibili.

Quale titolo avrebbe poi l'Amministrazione per richiedere a un soggetto non residente e privo di stabile organizzazione in Italia informazioni sul gruppo di appartenenza?

Quale potere coercitivo potrebbe mai esercitare per obbligare detto soggetto situato all'estero ad una sia pur minima collaborazione?

Per vero, il fatto che venga espressamente prevista la solidarietà tra soggetti residenti e non residenti che appartengono allo stesso Gruppo nel pagamento dell'imposta sui servizi digitali ritengo non possa rivestire un carattere decisivo per l'adempimento dell'obbligazione tributaria.

Si dovrebbe, pertanto, partire da ciò che è accertabile in Italia (volume d'affari qui realizzato) e far seguire a questo accertamento la presunzione di soggezione all'imposta in parola; successivamente, invitare il contribuente in questione a dichiarare l'appartenenza o meno ad un Gruppo ed obbligarlo, in tale ultima ipotesi, a presentare il bilancio consolidato di Gruppo per verificare se sussistano o meno i presupposti dimensionali dell'imposta.

Tutto ciò, come prevede la normativa, senza la previsione di apposite sanzioni e soprattutto senza aggiungere ulteriori costi per lo Stato, ossia l'Amministrazione finanziaria dovrebbe riconvertire e formare funzionari all'accertamento di tale nuova imposta con tutte le difficoltà del caso che conseguono in termini di aggiornamento al passo con l'evoluzione tecnologica, nonché l'adozione di idonei strumenti di verifica.

In definitiva, così come è congegnata, la Web Tax nazionale rappresenta una sorta di accisa sul consumo di prestazioni digitali di difficile accertamento.

Imposta non rispondente ai classici sistemi d'imposizione di carattere reddituale e collegati al territorio dello Stato impositore, ma un'imposta che ha il pregio di far rimanere (si spera!) parte della ricchezza nello Stato in cui quest'ultima viene prodotta.

Un'imposta connotata dalla provvisorietà, in quanto sarà travolta in futuro da più efficaci forme d'imposizione a livello sovranazionale.

Ritengo, però, che occorra spingere per la sua attuazione, altrimenti l'alternativa è il permanere dello *status quo*, il che sarebbe veramente inaccettabile!