

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

ALBERTO COMELLI
UNIVERSITÀ DI PARMA

CLAUDIO CONSOLO
UNIVERSITÀ LA SAPIENZA DI ROMA

GIUSEPPE CORASANITI
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BRESCIA

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SEBASTIANO MAURIZIO
MESSINA**
UNIVERSITÀ DI VERONA

FRANCO RANDAZZO
UNIVERSITÀ DI CATANIA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

**Gennaio-Febbraio
2022**

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

L'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI: UNA VERA RIVOLUZIONE, OPPURE IL MESSAGGIO IN UNA BOTTIGLIA GETTATA IN MARE PER I POSTERI? ⁽¹⁾

Sintesi: L'imposta sui servizi digitali, introdotta in Italia dopo infruttuosi tentativi, ha quale obiettivo quello di assoggettare ad imposizione i ricavi lordi derivanti dallo svolgimento di tre distinte tipologie di servizi digitali, ovvero: i) la veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia; ii) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consenta agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi; iii) la trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale. Trattasi di fattispecie che, seppur tra loro distinte, possiedono tutte un tratto comune, rappresentato dalla necessaria partecipazione degli utenti alla creazione di un valore che, assumendo un rilievo economicamente valutabile, può di conseguenza essere oggetto di tassazione. E la creazione di tale valore, espressione "tassabile" dell'interazione degli utenti sull'interfaccia digitale, è rappresentata in concreto dai "dati" generati dagli utenti medesimi che, una volta elaborati dai gestori delle piattaforme, rendono possibile la prestazione di quei servizi digitali individuati. Il saggio, dopo aver esaminato l'evoluzione normativa dell'originale tributo, la cui disciplina è mutuata sostanzialmente dalla proposta di direttiva europea, si sofferma sulle criticità dell'imposta in oggetto, che dovrebbe essere abrogata dalla data di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. I primi tentativi di tassazione dell'economia digitale nel contesto italiano: dal c.d. "acquisto di pubblicità *online*" e dalla c.d. "*web tax* transitoria" all'inattuata imposta sulle transazioni digitali. – 3. Cenni sull'introduzione del concetto di "stabile organizzazione digitale". – 4. Genesi dell'imposta sui servizi digitali. – 5. La definitiva configurazione normativa della *digital tax italiana*: profili di criticità e interpretazione ministeriale. – 6. L'ambito di applicazione soggettivo dell'ISD. – 7. L'ambito di applicazione oggettivo dell'ISD. – 7.1. I servizi di veicolazione di pubblicità mirata. – 7.2. I servizi di "messa a disposizione" di interfacce multilaterali che consentano le interazioni tra gli utenti. – 7.3. I servizi di trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia. – 8. La c.d. "*negative list*". – 9. La localizzazione dell'utente ai fini dell'imponibilità del servizio digitale. – 10. Adempimenti amministrativi, obblighi contabili, dichiarazione e versamento dell'imposta. Brevi cenni. – 11. La controversa natura giuridica della imposta sui servizi digitali. – 12. Brevi considerazioni a margine del Convegno "Nuovi profili di Diritto Tributario dell'Unione Europea", in memoria di Paolo Centore. – 13. Osservazioni conclusive.

⁽¹⁾ Il saggio rappresenta il testo, opportunamente integrato e rielaborato, della relazione svolta al Convegno "Nuovi profili di diritto tributario dell'Unione Europea", *Convegno in memoria di Paolo Centore*, 22 ottobre 2021, Università di Parma.

1. – *Introduzione*

La tassazione dell'economia digitale, e le molteplici difficoltà che ad essa conseguono, occupano un ruolo di particolare rilievo nel dibattito internazionale da ormai più di un ventennio.

È noto, difatti, come il progressivo processo di globalizzazione abbia generato profondi mutamenti nel contesto dei sistemi economico-produttivi, in tal modo incentivando lo sviluppo di imprese multinazionali che, a differenza delle imprese intese in senso tradizionale, producono redditi legati non più ai terreni, agli immobili, alle materie prime, bensì redditi legati allo sfruttamento di algoritmi, codici sorgente e, più in generale, alla compravendita di beni immateriali che, grazie alla loro stessa natura, sfuggono al controllo da parte delle Amministrazioni finanziarie⁽²⁾.

Ed è altrettanto noto come, in tale contesto, le problematiche concernenti la fiscalità della *digital economy* si traducano nella necessità di individuare i criteri più idonei affinché possa essere garantita una giusta ripartizione della potestà impositiva tra ordinamenti giuridici differenti, considerata difatti la natura essenzialmente “transnazionale” che caratterizza i modelli di *business* digitali.

Il tema è ampio, complesso e, come accennato, è stato (*rectius*: è) oggetto di riflessione sia in seno alle istituzioni europee sia – e soprattutto – da parte dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (di seguito, “OCSE”). Tuttavia, e nonostante l'impegno profuso nell'intento di individuare, entro la fine del 2020, una soluzione consensuale e definitiva che fosse in grado di fronteggiare le c.d. “*tax challenges arising from digitalisation*”, detta soluzione – a più di un anno di distanza – tarda ancora ad arrivare.

Ed è proprio per tale ragione che, sebbene l'OCSE e le istituzioni europee abbiano in più occasioni sconsigliato ai singoli Stati di procedere all'adozione di iniziative unilaterali, nel contesto italiano, ormai da qualche anno, il Legislatore ha tentato di individuare possibili soluzioni alle problematiche fiscali conseguenti al massiccio sviluppo di *business* di natura

(2) Sul tema si vedano: V. Uckmar, *Introduzione*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, V. Uckmar (coordinato da), Padova, Cedam ed., 2002, 1 ss.; V. Uckmar – G. Corasaniti – P. de' Capitani di Vimercate – C. Corrado Oliva, *Manuale di diritto tributario internazionale*, Milano, Cedam ed., 2012, XXVI ss.; R. Cordeiro Guerra, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Milano, Cedam ed., 2016; P. Pistone, *Diritto tributario internazionale*, Torino, Giappichelli ed., 2017. Si consenta inoltre il rinvio a G. Corasaniti, *Concorrenza fiscale aggressiva e aiuti di Stato: brevi considerazioni in merito al “Caso Apple”*, in *Atti del Convegno tenuto a Roma presso la Sapienza Università di Roma il 19 febbraio 2017*, P. Boria (a cura di), Milano, Cedam ed., 2018, 86.

digitale, proponendo l'introduzione di misure che potessero contribuire a porre un freno al verificarsi di fenomeni di *base erosion and profit shifting* (di seguito, "BEPS"). Trattasi, invero, di iniziative non "isolate", bensì attuate da diversi ordinamenti europei i quali, condividendo evidentemente la preoccupazione in merito agli indesiderati effetti cagionati, sotto il profilo fiscale, dall'avvento della *digital economy*, e nell'attesa di una soluzione coordinata a livello internazionale, hanno avvertito l'esigenza di provvedere autonomamente.

2. – *I primi tentativi di tassazione dell'economia digitale nel contesto italiano: dal c.d. "acquisto di pubblicità online" e dalla c.d. "Web tax transitoria" all'inattuata imposta sulle transazioni digitali*

Nel nostro Paese, il primo intervento legislativo concepito per regolamentare l'economia digitale si rinviene all'interno della l. 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. "Legge di stabilità per il 2014") sebbene, per la verità, si sia dovuto attendere sino alla legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. "Legge di Bilancio 2018") per vedere configurata una vera e propria "*web tax*"⁽³⁾.

Ciò nonostante, pare opportuno fare presente sin d'ora che tutti i tentativi operati dal Legislatore italiano – quantomeno sino all'istituzione della più recente "versione" dell'imposta sui servizi digitali – abbiano mancato il loro obiettivo, restando sostanzialmente inattuati.

Tanto premesso, occorre anzitutto considerare l'introduzione, all'interno del d.p.r. n. 633 del 1972 e ad opera della l. n. 147 del 2013, di un nuovo art. 17-*bis*, rubricato "*Acquisto di pubblicità online*". Detta norma, che come poc'anzi anticipato non contemplava propriamente una *web tax*, aveva in realtà l'obiettivo di regolamentare, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le operazioni di acquisto di pubblicità *online* c.d. "*business to business*" (di seguito anche "B2B").

L'art. 17-*bis*, 1° comma prevedeva difatti quanto segue: "I soggetti passivi che intendano acquistare servizi di pubblicità e *link* sponsorizzati on line, anche attraverso centri media e operatori terzi, sono obbligati ad acquistarli da soggetti titolari di una partita iva rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana". Il 2° comma della norma, inoltre, aggiungeva: "Gli spazi pubblicitari *on line* e i *link* sponsorizzati che appaiono nelle

(3) In merito ai numerosi "tentativi" di introduzione di una *web tax* nel nostro Paese si veda: G. Bizzioli, *I nuovi prodotti tra beni immateriali e servizi. Caratteri e criteri d'identificazione. Criteri d'imposizione nel reddito d'impresa*, in *La fiscalità dell'economia digitale tra Italia e Spagna*, A. Di Pietro – P. Santin (a cura di), Milano, Cedam ed., 2021, 236 ss.

pagine dei risultati dei motori di ricerca (servizi di *search advertising*), visualizzabili sul territorio italiano durante la visita di un sito *internet* o la fruizione di un servizio *on line* attraverso rete fissa o rete e dispositivi mobili, devono essere acquistati esclusivamente attraverso soggetti, quali editori, concessionarie pubblicitarie, motori di ricerca o altro operatore pubblicitario, titolari di partita iva rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana (...)"

Allo stesso tempo, si segnala che l'art. 1, 177° comma della Legge di Stabilità per il 2014 introdusse alcune novità in merito alle modalità di determinazione del reddito d'impresa relativo alle operazioni contemplate dall'art. 110, 7° comma, t.u.i.r., con particolare riguardo a quelle società operanti nel settore della raccolta di pubblicità *online* e dei servizi ad essa ausiliari. In particolare, la norma esclude la possibilità, per le suddette società, di avvalersi del c.d. *cost plus method*⁽⁴⁾, imponendo loro, difatti, di avvalersi di indicatori di profitto differenti rispetto a quelli applicabili ai costi sostenuti per lo svolgimento della propria attività. Rimaneva salva, tuttavia, l'opportunità di ricorrere alla procedura di *ruling* di *standard* internazionale, disciplinato dall'art. 8, d.l. n. 269 del 2003, conv. con mod. dalla l. n. 326 del 2003.

Le novità contemplate dalla Legge di stabilità per il 2014 hanno da subito suscitato talune perplessità. Anzitutto, si è osservato come l'art. 17-*bis* avesse introdotto l'obbligo, per i committenti dei servizi di pubblicità *online*, di acquistare detti servizi solo da soggetti titolari di una partita iva italiana, senza tuttavia apportare alcuna modifica né alle regole in tema di territorialità applicabili alle prestazioni di pubblicità *online*, né immaginando deroghe alla disciplina iva contemplata per le ipotesi in cui la prestazione fosse resa da committenti non residenti in favore di destinatari soggetti passivi residenti in Italia⁽⁵⁾. Ed inoltre, anche l'art. 1, 177° comma t.u.i.r. ha generato dubbi di compatibilità rispetto alle regole previste all'interno delle *Guidelines* OCSE in tema di *transfer pricing*, le quali

(4) Il "*cost plus method*" o "metodo del costo maggiorato" rappresenta uno dei metodi per la determinazione dei prezzi di trasferimento contemplati dalle *Guidelines* OCSE. Esso considera, anzitutto, i costi sostenuti dal fornitore di beni o servizi nel corso di una transazione controllata per beni trasferiti o servizi forniti ad un acquirente collegato. A tali costi viene poi aggiunta una percentuale di ricarico relativa al costo di produzione (c.d. *cost plus mark up*), al fine di ottenere un utile adeguato. Cfr. OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, 111 ss.

(5) Per maggiori approfondimenti si veda: A. Tomassini, «Web tax» in cerca d'autore, in *Corr. trib.*, 2014, 299.

non escludono a priori che un metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento sia più adeguato rispetto agli altri⁽⁶⁾.

Ad ogni modo, l'illustrata disciplina non ha mai trovato concreta applicazione, dal momento che l'art. 17-*bis* è stato abrogato dal Consiglio dei Ministri il 28 febbraio 2014.

Un secondo tentativo effettuato dal Legislatore nazionale per regolamentare i profili fiscali dell'economia digitale viene tradizionalmente individuato nell'introduzione, in sede di conversione del d.l. n. 50 del 2017, conv. dalla l. n. 96 del 2017 (c.d. "Manovra correttiva"), di una "procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata" disciplinata dall'art. 1-*bis*.

Anche in questo caso, in realtà, la fattispecie nulla ha a che vedere con una vera e propria "web tax", trattandosi, al contrario, di una forma di "voluntary disclosure" (peraltro non limitata ad imprese operanti nel settore della *digital economy*) volta a consentire ai gruppi multinazionali di rilevanti dimensioni di accertare – in contraddittorio con le Autorità fiscali italiane – l'esistenza o meno nel Paese di una stabile organizzazione, al fine di (eventualmente) regolarizzare la propria posizione usufruendo di benefici sanzionatori⁽⁷⁾. A tal riguardo, difatti, ai sensi di quanto previsto dall'art. 1-*bis*, 1° comma è previsto che le società o gli enti di cui all'art. 73, 1° comma, lett. *d*), t.u.i.r. possano avvalersi della procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in discorso, allo scopo di regolarizzare la posizione fiscale dell'eventuale stabile organizzazione situata in territorio italiano, a condizione che: *i*) appartengano a un gruppo multinazionale; *ii*) abbiano ricavi consolidati superiori ad un miliardo di euro annui; *iii*) effettuino, nell'anno, cessioni di beni o prestazioni di servizi in Italia

⁽⁶⁾ Per un approfondimento si vedano: C. Valz – L. La Pietra – G. Colombaioni, *Italian digital economy rules and EU law*, in *Tax planning international: European tax service*, 2014, vol. 16, no. 5, 1 ss.; L. Quarantino, *New provisions regarding the taxation of the digital economy*, in *European taxation*, 2014, Vol. 54, no. 5, 211 ss.; L.M. Macioce – E. Boggi, *Google tax: an Italian story*, in *Tax planning international: European tax service*, 2014, vol. 16, no. 3, 1 ss.

⁽⁷⁾ Cfr. M. Cerrato, *La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. web tax transitoria)*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 1, 751 ss.; F. Bonichi, *Italian web tax mitigates tax penalties for undisclosed PEs*, in *Tax planning international: European tax service*, London, 2017, vol. 19, no. 7, 3 ss.; O. Lanfranchi, *The Italian "web tax": the new administrative procedure for multinational enterprises to disclose hidden permanent establishments in Italy*, in *International transfer pricing journal*, Amsterdam, 2017, vol. 24, no. 5, 390 ss.; M. Allena, *The web tax and taxation of the sharing economy: challenges for Italy*, in *European taxation*, 2017, vol. 57, no. 7, 304 ss.; S. Zucchetti – A. Tardini – O. Lanfranchi, *The Italian "web tax": the new administrative procedure for multinational enterprises to disclose hidden permanent establishments in Italy*, in *International transfer pricing journal*, 2017, vol. 24, no. 5, 390 ss.

per un ammontare superiore a 50 milioni di euro, per il tramite di una consociata residente o di stabili organizzazioni nel Paese.

La procedura, che è avviata su istanza di parte e presuppone una valutazione, da parte dell'Amministrazione finanziaria competente, in merito all'esistenza o meno di una stabile organizzazione (di seguito anche "s.o."), si conclude – in caso di risposta positiva – con la notifica da parte dell'Amministrazione stessa, di un invito, *ex art. 5, 1° comma, d.lgs. n. 218 del 1997*, per la definizione in contraddittorio dei debiti fiscali riconducibili alla s.o. con riguardo ai periodi d'imposta per cui sono scaduti i termini per presentare la dichiarazione. L'adesione all'invito comporta, per il contribuente, la possibilità di usufruire della riduzione delle sanzioni ad un sesto del minimo, nonché la non punibilità per il reato di omessa dichiarazione *ex art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000*.

Le maggiori criticità in merito alla procedura in oggetto – mai effettivamente applicata (seppur in assenza di formale abrogazione) a causa dell'assenza di definizione circa le sue concrete modalità operative – hanno riguardato – oltre alla circostanza che trattasi di una misura non specificamente dedicata ad imprese operanti nel digitale – la nozione stessa di "stabile organizzazione" ⁽⁸⁾. Ciò, in primo luogo, in quanto tale concetto – inteso in senso tradizionale – non è ormai più adeguato all'attuale contesto economico, ove i grandi gruppi multinazionali digitali operano sul territorio di Stati differenti senza necessità di possedervi una "sede fissa d'affari". Ed inoltre, la definizione di stabile organizzazione contemplata dall'art. 162 t.u.i.r. non risulta perfettamente sovrapponibile rispetto a quella contenuta nei Trattati bilaterali, né pare del tutto aderente rispetto all'evoluzione che del concetto si sta operando in sede OCSE.

Si è dovuto attendere sino all'approvazione della l. 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. "Legge di Bilancio 2018") affinché fosse istituita una forma di prelievo tributario che potesse effettivamente assumere le "sembianze" di una *web tax*. Difatti, sebbene anche detto terzo tentativo nazionale non abbia avuto successo, l'art. 1, 1011° comma della predetta legge ha istituito "l'imposta sulle transazioni digitali, relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici" ⁽⁹⁾, rese da soggetti residenti o non residenti che effettuino, nel corso di un anno solare, un complessivo numero

⁽⁸⁾ Per maggiori approfondimenti si vedano: G. Molinaro, *Norma ad hoc temporanea per la tassazione delle web company*, in *Corr. trib.*, 2017, 2205; M. Antonini – E. Toschetti, *Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi*, in *Corr. trib.*, 2017, 3179.

⁽⁹⁾ Secondo quanto previsto dall'art. 1, 1012° comma, Legge di Bilancio 2018, avrebbero dovuto considerarsi "servizi prestati tramite mezzi elettronici quelli forniti attraverso internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente auto-

di transazioni digitali superiori a tremila unità, nei confronti di sostituti d'imposta residenti *ex art.* 23, 1° comma, d.p.r. n. 600 del 1973⁽¹⁰⁾, nonché di stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti⁽¹¹⁾.

L'imposta in oggetto era destinata a colpire le operazioni B2B effettuate tramite mezzi elettronici, aveva natura indiretta e prevedeva l'applicazione di un'aliquota del 3 per cento sul valore (*id est*, corrispettivo dovuto per le prestazioni) di ogni singola transazione, al netto dell'iva. Ai fini della territorialità assumeva rilievo il luogo di residenza del committente del servizio ed era altresì previsto che l'imposta fosse prelevata all'atto del pagamento e ad opera dei committenti, sui quali sarebbe inoltre gravato l'onere di versamento all'Erario con obbligo di rivalsa sul soggetto prestatore, entro il 16 del mese successivo, salvo che il prestatore attestasse, in fattura o in altro idoneo documento, di non superare il limite delle tremila transazioni annuali.

Le maggiori perplessità che sono state sollevate in merito all'imposta sulle transazioni digitali hanno anzitutto riguardato il limitato ambito di applicazione dell'imposta, dal momento che la relativa disciplina non risultava in alcun modo applicabile anche alle transazioni *Business to consumer* (di seguito anche "B2C"), in tal modo ignorando ampia parte del settore *e-commerce*⁽¹²⁾. Ed inoltre, così come concepita, la neo-introdotta imposta "non assicura[va] affatto una selezione dei soggetti passivi conforme alle intenzioni del legislatore, che è quella di colpire (...) i giganti del *web*"⁽¹³⁾: difatti, all'assenza di un parametro di rilevanza economica delle singole transazioni realizzate faceva seguito il rischio che la *web tax* colpisse, piuttosto che le grandi multinazionali digitali, le piccole e medie imprese operanti in detto settore.

matizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione".

⁽¹⁰⁾ Con espressa esclusione dei soggetti in regime forfetario *ex art.* 1, 54° comma ss., l. n. 190 del 2014 e dei soggetti in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e in mobilità *ex art.* 27, d.l. n. 98 del 2011, conv. con mod. dalla l. n. 111 del 2011.

⁽¹¹⁾ Si rileva brevemente che la *web tax* introdotta con la Legge di Bilancio 2018 nasce a seguito di un lungo *iter* legislativo nel corso del quale la struttura originariamente ideata per disciplinare l'imposta sulle transazioni digitali, contenuta nell'Emendamento n. 88.0.1 al d.d.l. di Bilancio, è stata profondamente modificata. Per un approfondimento sul tema: A. Bisioli – A. Zullo, *Web tax: una lettura in chiave comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2018, 1032 ss.; G. Polacco – A. De Carne – F. Franconi, *Italy first in Europe to introduce a web tax*, in *Tax planning international review*, 2018, Vol. 45, no. 3, 1 ss.; F. Bonichi – E. Cesetti, *New tax on digital transactions in Italy's 2018 budget*, in *Tax planning international: European tax service*, 2018, vol. 20, no. 1, 1 ss.

⁽¹²⁾ Cfr. M. Leo, *Quale tassazione per l'economia digitale*, in *Fisco*, 2018, 2010.

⁽¹³⁾ E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito?*, in *Fisco*, 2018, 1510.

Ad ogni modo, in assenza dell’emanazione dei provvedimenti attuativi (espressamente contemplati dagli artt. 1, 1012° e 1015° comma, Legge di Bilancio 2018), l’imposta sulle transazioni digitali è rimasta di fatto inattuata sino alla sua espressa abrogazione, avvenuta il 31 dicembre 2018.

3. – *Cenni sull’introduzione del concetto di “stabile organizzazione digitale”*

Di maggior interesse rispetto all’introduzione della poc’anzi illustrata *web tax* appare la modifica apportata, sempre ad opera della Legge di Bilancio 2018, all’art. 162 t.u.i.r., dedicato all’istituto della “stabile organizzazione”. Il Legislatore italiano, difatti, ha inteso conformarsi alle indicazioni formulate nel contesto internazionale e, in particolare, in ambito OCSE, anche per quanto concerne la “rivisitazione” di tale tradizionale istituto che, come noto, è requisito indispensabile al fine dell’assoggettamento ad imposizione degli utili prodotti da un’impresa in uno Stato differente rispetto a quello di residenza⁽¹⁴⁾.

A tal riguardo si ricordi che il concetto di “stabile organizzazione”, di origine ormai risalente ed introdotto già all’interno dei primi Modelli di Convenzione contro le doppie imposizioni elaborati in seno alla Società delle Nazioni⁽¹⁵⁾, trova la sua primaria disciplina di riferimento nell’art. 5 del Modello di Convenzione OCSE il quale, seppur oggetto di una recente

⁽¹⁴⁾ Tale circostanza risulta ben rappresentata dalle parole di Autorevole dottrina che, difatti, chiariva che già “dagli anni Venti, particolarmente per opera di Luigi Einaudi, si è affermato il principio che le imprese sono soggette a imposta all’estero solo se quivi operano attraverso una ‘stabile organizzazione’. In mancanza di questa, l’impresa non residente non può essere assoggettata a tassazione, neppure per la porzione di reddito che potrebbe assumersi in parte prodotto (almeno attraverso il “realizzo” del ricavo)”. Cfr. V. Uckmar, *Prefazione*, in *Il commercio elettronico. Profili giuridici e fiscali internazionali*, G. Sacerdoti – G. Marino (a cura di), Milano, Egea ed., 1999, XII.

⁽¹⁵⁾ L’origine della “stabile organizzazione” si rinviene, tradizionalmente, nell’ambito della legislazione tedesca del XIX Secolo, ove il concetto di “*stehendes Gewerbe*” – inizialmente privo di rilievo tributario – si è progressivamente sviluppato sino ad assumere i caratteri tipici dell’istituto che attualmente conosciamo.

Per maggiori approfondimenti si veda A.A. Skaar, *Permanent establishment. Erosion of a tax treaty principle*, Deventer, 1991.

Per quanto concerne il riconoscimento, a livello internazionale, del concetto in discorso, già nei primi Rapporti predisposti dal Comitato Fiscale della Società delle Nazioni – composto dai Professori Bruins, Einaudi, Seligman e Sir Josiah Stamp – si contemplò la possibilità di sottoporre a tassazione in un ordinamento diverso rispetto a quello di residenza, l’impresa che, nello Stato estero, fosse dotata di “*a branch, an agency, an establishment, a stable commercial or industrial organisation or a permanent representative*”. Cfr. League of Nations – Technical Experts to the Economic and Financial Committee, *Double taxation and tax evasion report and resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee*, Ginevra, 1925, 29.

revisione che ha condotto, nel 2017, alla pubblicazione di una sua nuova versione, non ha tuttavia introdotto alcuna disposizione volta ad “adeguare” l’istituto ai mutamenti generati dalla progressiva e inarrestabile digitalizzazione dell’economia⁽¹⁶⁾. A tale circostanza, evidentemente, ha fatto seguito l’intensificarsi di fenomeni di doppia non imposizione, resi possibili proprio dall’alto livello di dematerializzazione che contraddistingue l’attività svolta da grandi e ben noti gruppi multinazionali e che consente loro di operare sul territorio di ordinamenti diversi rispetto a quelli di residenza senza che, tuttavia, su quei territori possa ritenersi esistente una presenza fisica, requisito che, secondo quanto previsto dalla vigente disciplina convenzionale, risulta indispensabile affinché possa essere esercitata la potestà impositiva dello Stato. Si ricorda, difatti, che secondo quanto contemplato dall’art. 5 del Modello di Convenzione OCSE – disposizione peraltro recepita, pressoché identica, nelle legislazioni domestiche dei singoli Stati – la possibilità di configurare una stabile organizzazione (materiale)⁽¹⁷⁾ è subordinata alla presenza, entro i confini di un ordinamento diverso rispetto a quello di residenza dell’impresa, di una sede fissa d’affari attraverso la quale l’impresa stessa esercita, in tutto o in parte, la propria attività caratteristica, con un certo grado di stabilità, intesa nel suo significato sia “spaziale” sia “temporale”⁽¹⁸⁾.

⁽¹⁶⁾ La più recente versione del Modello di Convenzione OCSE, volta ad “aggiornare” il precedente Modello del 2014, è la seguente: OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, OECD Publishing.

Sul punto si segnala che, sebbene verso la fine degli anni Novanta il (solo) Commentario all’art. 5 del Modello di Convenzione OCSE sia stato oggetto di una modifica volta ad introdurre un nuovo paragrafo, denominato “*Electronic Commerce*”, detta modifica – rimasta peraltro invariata negli ultimi vent’anni – non si è tuttavia rivelata sufficiente.

⁽¹⁷⁾ Si ricorda difatti che l’istituto della stabile organizzazione può configurarsi non solo qualora il legame tra l’impresa non residente ed il territorio estero sia di natura “materiale” (eventualità di maggior interesse ai fini che in questa sede rilevano), bensì anche nel caso in cui il collegamento sia di natura “personale”, attribuendosi, in tale seconda ipotesi, particolare rilievo alla persona fisica (c.d. “agente dipendente”) ex art. 5, par. 5, Modello di Convenzione OCSE.

⁽¹⁸⁾ Seppur senza pretese di completezza, con riguardo alle caratteristiche, alla disciplina, nonché in merito alle “criticità” concernenti l’istituto della stabile organizzazione, si vedano, in dottrina: A. Lovisolo, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione, retro*, 1983, 1127 ss.; Id., *La stabile organizzazione*, in AA.VV. *Corso di diritto tributario internazionale*, cit., 297 ss.; Id., *Profili evolutivi della «stabile organizzazione» nel diritto interno e convenzionale*, in *Corr. trib.*, 2004, 2739 ss.; Id., *La stabile organizzazione nel nuovo Modello OCSE*, in *Corr. trib.*, 2006, 109 ss.; F. Gallo, *La stabile organizzazione*, in AA.VV., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Quaderni di rassegna tributaria*, 1986, 2, 149 ss.; Id., *Contributo al concetto di stabile organizzazione secondo il diritto unitario*, in *Rass. dir. fin.*, 1985, I, 387 ss.; P. Adonnino, *L’individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in *Riv. dir. trib.*,

Ebbene, già dai primi studi elaborati nel contesto internazionale e, in particolare, in seno all'OCSE, la revisione del concetto di “*nexus*” – e, di conseguenza, dell'istituto della stabile organizzazione – si è posta quale indiscutibile priorità nel contrasto alle sfide poste dalla digitalizzazione dell'economia.

Ciò nonostante, l'approccio originariamente adottato sia dal Comitato Fiscale dell'OCSE sia dalle istituzioni europee era volto a garantire la “sopravvivenza” dei tradizionali principi vigenti in ambito tributario, ritenuti pienamente sufficienti – salve limitate e marginali modifiche che si fossero eventualmente rese necessarie – a predisporre le più idonee misure di regolamentazione dell'*e-commerce*. Difatti, sebbene la creazione di nuove disposizioni fiscali *ad hoc* fosse stata tenuta in considerazione, tale possibilità appariva, tuttavia, piuttosto remota.

E a tal proposito, nonostante già in occasione della pubblicazione del “*Final Report*” del 2015⁽¹⁹⁾ la “*Task Force on the Digital Economy*” (c.d. “TFDE”) avesse suggerito di considerare, diversamente rispetto al passato, l'opportunità di concepire un'idea di “*nexus*” del tutto innovativa, sganciata dai tradizionali requisiti che consentono di configurare una “stabile organizzazione” e volta essenzialmente ad attribuire rilievo alla “presenza economica significativa”⁽²⁰⁾ di un'impresa sul territorio (estero), ciò no-

1998, IV, 99 ss.; P. Pistone, *Stabile organizzazione ed esistenza di società figlia residente, retro*, 1998, II, 361 ss.; A. Fantozzi, *La stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 97 ss.

Con specifico riferimento alla c.d. “stabile organizzazione personale” si vedano inoltre, in particolare: M. Cerrato, *La definizione di stabile organizzazione nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in *Materiali di diritto tributario internazionale*, C. Sacchetto – L. Alemanno (coordinato da), Milano, Ipsoa ed., 2002, 134 ss.; C. Garbarino, *Manuale di tassazione internazionale*, Milano, Ipsoa ed., 2005, 286; J.F. Avery Jones – D.A. Ward, *Agents as permanent establishment under the OECD Model Tax Convention*, in *European Taxation*, 1993, vol. 33, no. 5, 343 ss.

⁽¹⁹⁾ Cfr. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

⁽²⁰⁾ Cfr. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, cit., 107 ss., ove si è chiarito che i presupposti necessari ai fini della configurabilità di una “presenza economica significativa” avrebbero potuto dirsi esistenti qualora l'attività svolta dall'impresa non residente manifestasse un'intensità tale da poter dimostrare una sua effettiva e abituale interazione rispetto all'economia del territorio estero. Detta intensità avrebbe potuto essere dimostrata sulla base della sussistenza di c.d. *digital factors*, ovvero elementi – di natura digitale – idonei a comprovare un reale – seppur non fisico – collegamento tra impresa e territorio.

Per un approfondimento sull'evoluzione del concetto di stabile organizzazione in ambito internazionale si veda: G. Bizioli, *L'applicazione dei criteri di territorialità. Le piattaforme come stabili organizzazioni o come semplici strutture di supporto in sede nazionale*, in *La fiscalità dell'economia digitale tra Italia e Spagna*, cit., 241 ss.

nostante tale mutato orientamento non pare essere stato facilmente accolto né si è tradotto, di conseguenza, nell'adozione di misure coordinate a livello internazionale. Si segnala un'iniziale tendenza, difatti, a configurare la figura della "stabile organizzazione digitale" quale mero adeguamento alla "realtà virtuale" del tradizionale concetto di "stabile organizzazione" e avente quale esclusiva finalità quella di impedirne l'abuso.

Tutto ciò considerato, l'art. 1, 1010° comma della Legge di Bilancio 2018 ha introdotto significative modifiche all'art. 162 t.u.i.r. mediante l'inserimento, al 2° comma, della nuova lett. *f-bis*), volta essenzialmente ad "aggiornare" la *positive list* contemplata dalla norma in discorso. Difatti, secondo quanto previsto dall'attuale formulazione della disposizione citata, può configurarsi una stabile organizzazione anche quando vi sia "una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso" (21).

Ebbene, nonostante la novella legislativa debba essere salutata con favore, non può tuttavia negarsi la permanenza di talune criticità, sia in ragione della stessa formulazione della citata norma (22), sia con riguardo alla sua collocazione nella parte dedicata alla stabile organizzazione materiale.

A tal riguardo si ritiene opportuno fare presente, in particolare, che le finalità sottostanti alla menzionata modifica normativa rispondevano all'esigenza di introdurre una specifica misura di natura "antielusiva", volta essenzialmente a scongiurare il rischio che il tradizionale concetto di sta-

(21) Per un approfondimento sul tema si vedano: S. Guarino, *La nozione di stabile organizzazione nell'era dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 2018, 716 ss.; A. Della Rovere – F. Pecorari, *Stabile organizzazione: profili di novità in ambito OCSE e nazionale*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2018, 6, 23 ss.; F. Padovani, *Riflessioni in tema di trattamento fiscale dei soggetti non residenti svolgenti attività d'impresa all'estero e privi di stabile organizzazione in Italia, con particolare riferimento alle sfide poste dall'economia digitale*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 1, 55 ss.

Si rileva altresì che, contestualmente alla modifica dell'art. 162 t.u.i.r. ed, evidentemente, per ragioni di coerenza sistematica, la Legge di Bilancio 2018 ha provveduto all'abrogazione del 5° comma della medesima norma, il quale escludeva la «configurabilità di una stabile organizzazione nel caso di disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi». Cfr. D. Avolio, *La nuova definizione di stabile organizzazione*, in *Corr. trib.*, 2018, 265.

(22) Come sottolineato in dottrina, infatti, "la formulazione della nuova lettera *f-bis* del 2° comma dell'art. 162 t.u.i.r. è del tutto generica e non si riferisce unicamente, come forse sarebbe opportuno, alle imprese della *digital economy*". Cfr. L. Carpentieri, *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 388.

bile organizzazione, inteso in senso “materiale”, fosse oggetto di “manipolazione” da parte delle grandi multinazionali operanti nel settore digitale al solo scopo di sfuggire all’imposizione⁽²³⁾. Tale approccio, originariamente adottato anche in sede internazionale, ha tuttavia mostrato – nella successiva evoluzione del dibattito sul tema – la sua inadeguatezza, ragion per cui, come peraltro testimoniato dai più recenti studi elaborati in seno all’OCSE e come precedentemente accennato, si è suggerito di procedere all’introduzione di un concetto di *nexus* completamente “nuovo” e indipendente rispetto al criterio della stabile organizzazione elaborato nel contesto dell’economia tradizionale. Difatti, come correttamente rilevato in dottrina, “Pare acclarato (...) che l’economia digitale opera, ‘per sua natura’, nell’ambito della realtà virtuale, ed in tale contesto, appunto virtuale e non materiale, può generare redditi a prescindere da ogni ipotesi di abuso/simulazione di collegamenti materiali”⁽²⁴⁾.

(23) La disposizione in oggetto è stata difatti inserita all’interno della Legge di Bilancio 2018 in virtù dell’emendamento n. 88.0.1 il quale ha introdotto nel d.d.l. di bilancio l’art. 88-bis, dedicato espressamente a contemplare misure di carattere antielusivo.

Sul tema si vedano, in dottrina: E. Della Valle, *La stabile organizzazione “da remoto”: la lett. f-bis) dell’art. 162 del T.U.I.R. e l’approccio OCSE*, in *Rass. trib.*, 2019, 470 ss.; S. Mayr – G. Fort, *La nuova definizione di stabile organizzazione (art. 162 del t.u.i.r.)*, in *Boll. trib.*, 2018, 495, i quali, sottolineando che la norma avrebbe “sulla base degli scarni documenti parlamentari, una (non meglio precisata) finalità ‘anti-abuso’”, ne rilevano l’inadeguatezza, affermando che «tale lettera dovrebbe, in realtà, individuare un nuovo criterio di collegamento o, comunque, una nuova ‘forma’ di stabile organizzazione. Pertanto, tale nuova ‘fattispecie’, diversamente da quanto fatto dal nostro legislatore, dovrebbe essere ‘scollegata’ dalla nozione di stabile organizzazione materiale ed essere resa “autonoma” (anche a livello di formulazione)”.

Si segnala peraltro che, in conformità al menzionato “approccio antielusivo” adottato nel contesto nazionale, l’Agenzia delle entrate ha svolto, in coordinamento con la Guardia di Finanza e con la Procura della Repubblica di Milano, talune approfondite verifiche fiscali nei confronti di grandi gruppi multinazionali quali *Facebook*, *Google*, *Apple* ed *Amazon*, contestando agli stessi l’esistenza di “stabili organizzazioni occulte” sul territorio italiano. Da quanto è stato possibile apprendere dalle informazioni rese pubbliche sulla stampa, nei confronti dei suddetti gruppi multinazionali sono state formulate contestazioni aventi ad oggetto recuperi ad imposizioni ai fini ires, irap ed iva, tutte definite in adesione grazie al pagamento di somme particolarmente alte all’Amministrazione finanziaria e a cui ha fatto seguito l’inizio di una procedura di collaborazione con il Fisco volta alla stipulazione di accordi preventivi attraverso cui definire – per il futuro – un’equa e corretta tassazione dei profitti generati dalle rispettive *branch* situate sul territorio.

(24) Cfr. S. Fiorentino, *Stabile organizzazione virtuale “versus” presenza digitale significativa*, in *Dir. e proc. trib.*, 2019, 133, il quale ricorda difatti che il tentativo (inadeguato) di “estendere giuridicamente la portata del criterio di collegamento tradizionalmente pensato per la realtà materiale, ipotizzando che esso possa operare per la realtà digitale quale ipotesi di abusivo ‘aggiramento’ del criterio di collegamento materiale” si rinvia “nel testo ‘originario’ della proposta di direttiva europea sulla base imponibile comune per le società [Proposta di Direttiva CCTB (COM (2016) 0685], avviata come proposta della Commis-

Ebbene, se nel contesto internazionale si è dunque assistito ad un auspicabile mutamento di direzione, rappresentato dall'introduzione dell'innovativo concetto di "presenza digitale significativa", il quale "rompe 'giuridicamente' la *ratio legis* unitaria della S.O. come ha sinora operato, che era logicamente fondata sulla presenza di una sede fissa materiale" e che, come osservato, si fondava su criteri giuridici che "non esprim[evano] più un adattamento del criterio della sede fissa materiale all'economia digitale, ma sono coerentemente e condivisibilmente concepiti per regolare territorialmente i redditi relativi ad un'attività economica che opera nella realtà virtuale e non in quella materiale" (25), il nuovo art. 162, lett. *f-bis*), t.u.i.r. sembra invece rimanere "ancorato alla tradizione", applicandosi "all'economia digitale quale modalità *tout court* 'abusiva' del criterio di localizzazione per il tramite di una sede fissa materiale".

4. – *Genesi dell'imposta sui servizi digitali*

Nonostante le difficoltà registratesi, in ambito europeo ed internazionale, in merito al raggiungimento di un consenso unanime sul tema della tassazione dell'economia digitale, il Legislatore italiano ha nuovamente tentato di introdurre una *web tax* nazionale in occasione della l. 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. "Legge di Bilancio 2019"). L'art. 1, 35° comma ss. della predetta legge ha difatti previsto l'introduzione di una nuova "imposta sui servizi digitali" (di seguito anche "ISD"), provvedendo contestualmente all'abrogazione dell'art. 1, da 1011° a 1019° comma della Legge di Bilancio 2018, i quali disciplinavano la precedente "imposta sulle transazioni digitali" che, come si è poc'anzi osservato, non è mai entrata in vigore in ragione della mancata emanazione dei relativi decreti ministeriali di attuazione.

La "rinnovata" *web tax* italiana – sulla cui disciplina sostanzialmente si fonda anche la più recente *digital tax* attualmente in vigore – è stata essenzialmente costruita (seppur con talune differenze) sul modello delineato dalla Proposta di Direttiva COM (2018) 148 final, parte dell'*Action Plan* presentato dalla Commissione europea il 21 marzo 2018 (26). Difatti,

sione nel 2016 (in effetti avviata nel 2011), ma poi approvata con radicali emendamenti dal Parlamento UE nel 2018 (proposta di Direttiva COM (2018) 147 final)".

(25) In tal senso si veda S. Fiorentino, *Stabile organizzazione virtuale "versus" presenza digitale significativa*, cit., 135 ss. In dottrina si veda anche L. Carpentieri, *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, cit., 389.

(26) Il Piano d'azione della Commissione europea, "parallelo" rispetto alle iniziative promosse in seno all'OCSE, era costituito da una Comunicazione, due Proposte di direttiva ed una Raccomandazione (cfr. COM(2018) 146 final, *Comunicazione al Parlamento europeo*

secondo quanto previsto dalla relativa disciplina, anzitutto avrebbero dovuto considerarsi quali “soggetti passivi” dell’imposta coloro i quali esercitassero un’attività d’impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare, avesse conseguito congiuntamente un complessivo ammontare di ricavi, ovunque realizzati, non inferiore ad euro 750 milioni ed un ammontare di ricavi non inferiore ad euro 5,5 milioni, derivanti da specifici servizi digitali, come individuati dall’art. 1, 37° comma, purché realizzati all’interno del territorio dello Stato. Soddisfatte le citate condizioni, la legge contemplava un’aliquota pari al 3 per cento da applicarsi sull’ammontare dei ricavi (lordi) realizzati dal soggetto passivo in ciascun trimestre (diversamente rispetto a quanto disposto dalla disciplina europea), al netto dell’iva e di analoghe imposte indirette⁽²⁷⁾. Con particolare riguardo ai profili di rilievo dal punto di vista territoriale, l’art. 1, 40° comma prevedeva che “un ricavo si considera tassabile in un determinato periodo d’imposta se l’utente di un servizio tassabile è localizzato nel territorio dello Stato in detto periodo”, contemplando di seguito specifiche regole volte a determinare la localizzazione in Italia del singolo utente a seconda della tipologia di servizio digitale che, di volta in volta, veniva in considerazione.

Ai fini dell’applicabilità dell’imposta non rilevava, al contrario, il luogo in cui il fornitore del servizio aveva stabilito la propria residenza che, indifferentemente, avrebbe potuto essere in Italia o all’estero⁽²⁸⁾.

Ciò posto, analogamente a quanto era stato previsto dall’art. 1, 1012° comma, della Legge di Bilancio 2018 con riferimento all’imposta sulle

e al Consiglio – È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l’economia digitale, Bruxelles, 21 marzo 2018; COM(2018) 147 final, *Proposta di direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, Bruxelles, 21 marzo 2018; COM(2018) 148 final, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d’imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali* Bruxelles, 21 marzo 2018; C(2018) 1650 final, *Raccomandazione della Commissione del 21.3.2018 relativa alla tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, Bruxelles, 21 marzo 2018).

Per maggiori approfondimenti al riguardo si consenta il rinvio a G. Corasaniti, *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, retro, 2020, 1411 ss. e alla dottrina ivi citata.

⁽²⁷⁾ Sono tuttavia esclusi, in accordo con l’art. 1, 38° comma, i ricavi derivanti dai servizi digitali, come indicati al precedente 37° comma, che siano resi a soggetti che debbano considerarsi controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante, ex art. 2359 c.c.

⁽²⁸⁾ Per maggiori approfondimenti, anche di natura critica, si vedano: S. Simontacchi – F.S. Scandone, *The Italian web tax – never implemented and already outdated*, in *Tax management transfer pricing report*, 24 giugno 2019, 1 ss.; R. Moscaroli – F. Capponi, *Italy’s problematic new digital service tax*, in *Tax notes international*, 2019, vol. 93, no. 11, 1191 ss.

transazioni digitali che, si ricorda, non è mai effettivamente entrata in vigore, l'art. 1, 45° comma, della Legge di Bilancio 2019 rinviava ad un successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi, entro la fine del successivo mese di aprile, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico e previa consultazione dell'Autorità per le garanzie nelle comunicazioni, del Garante per la protezione dei dati personali e dell'Agenzia per l'Italia digitale, la previsione di più specifiche disposizioni che garantissero l'attuazione dell'imposta sui servizi digitali. Tale decreto, tuttavia, non è mai stato emanato, con la conseguenza che, di fatto, anche tale *web tax* è rimasta inattuata.

Ciò nonostante, e con maggior vigore, il tentativo di introduzione dell'imposta sui servizi digitali in Italia è stato reiterato anche in occasione della Legge di Bilancio 2020⁽²⁹⁾, il cui art. 1, 678° comma ss. ha apportato talune lievi modifiche di carattere sostanziale alla disciplina della *web tax* contemplata dall'art. 1, 35° comma ss., della l. n. 145 del 2018, eliminando inoltre – e questa rappresenta senz'altro la novità di maggior rilievo – l'esigenza di provvedere all'emanazione del relativo decreto ministeriale di attuazione⁽³⁰⁾: ne consegue che, a far data dall'inizio dell'anno 2020, nel nostro ordinamento è effettivamente entrata in vigore un'imposta sui servizi digitali.

5. – *La definitiva configurazione normativa della digital service tax italiana: profili di criticità e interpretazione ministeriale*

Come in precedenza accennato, l'attuale e definitiva versione dell'imposta italiana sui servizi digitali trova il proprio fondamento nella normativa contemplata dalla Legge di Bilancio 2019, oggetto di successive – seppur limitate – modifiche ad opera della Legge di Bilancio 2020. Per tale ragione, il modello di riferimento della *digital service tax* (di seguito,

(29) Cfr. l. 27 dicembre 2019, n. 160.

(30) Prima dell'Italia, all'immediata entrata in vigore di un'imposta sui servizi digitali ha provveduto la Francia, ove la l. 24 luglio 2019, n. 759 ha approvato ed introdotto la c.d. "Taxe GAFA" (acronimo che deriva dai nomi di talune grandi multinazionali digitali, ovvero Google, Apple, Facebook ed Amazon). Trattasi di un'imposta strutturata sul modello prospettato dall'Unione europea nella Proposta di Direttiva COM (2018) 148 final, contemplando difatti l'applicazione di un'aliquota del 3 per cento volta a colpire quelle imprese operanti in ambito digitale il cui fatturato risulti superiore a 750 milioni di euro, a livello mondiale, a condizione che per un ammontare pari almeno a 25 milioni il suddetto fatturato sia riconducibile al territorio francese.

Al riguardo si rinvia a: E. Lioret – V. Farez, *France's digital service tax goes ahead*, in *Tax management transfer pricing report*, 29 luglio 2019, 1 ss.; J. Ferry – B. Parks – A. Dahal, *An alternate solution for France's digital services tax*, in *Tax notes international*, 2019, vol. 96, no. 2, 125 ss.

“ISD”) rimane tutt’ora quello delineato dalla Direttiva della Commissione europea COM (2018) 148 final, cui l’art. 1, 35° comma ss., della l. n. 145 del 2018 si ispira⁽³¹⁾.

Ad ogni modo, seppur automaticamente entrata in vigore il 1° gennaio 2020, l’imposta sui servizi digitali non ha trovato immediata attuazione sino all’anno successivo. Ciò in quanto – complice anche l’imprevedibile e gravissima situazione di emergenza sanitaria globale – lo scorso anno è (comprensibilmente) trascorso senza che fossero delineati con maggior chiarezza i profili di carattere applicativo dell’imposta, con la conseguenza che – in concreto – la *digital service tax* italiana può ritenersi effettivamente “operativa” dall’anno corrente. Difatti, si è dovuto attendere il 16 dicembre 2020 affinché l’Agenzia delle entrate sottoponesse a consultazione pubblica la bozza del Provvedimento attuativo sull’ISD, al cui interno sono state in particolare definite le modalità di determinazione della base imponibile e dell’imposta, i ricavi esclusi, i criteri di collegamento con il territorio dello Stato e gli obblighi contabili connessi all’imposta sui servizi digitali, oltre alle modalità per il relativo versamento e per l’invio della dichiarazione annuale. In definitiva, può senz’altro affermarsi che il Provvedimento in discorso abbia essenzialmente riprodotto quanto previsto dalla normativa di riferimento, sulla quale ci si soffermerà più approfonditamente in seguito, salve alcune più approfondite specificazioni di natura definitoria e con l’aggiunta di indicazioni di natura pratica in merito alle concrete modalità di adempimento degli obblighi dichiarativi e contabili, nonché con riguardo alla procedura da seguire nel caso in cui si rendesse necessario richiedere eventuali rimborsi delle eccedenze di versamento d’imposta.

Ciò nonostante, alla luce dei numerosi contributi pervenuti in esito alla procedura di consultazione pubblica e sebbene nella versione definitiva del Provvedimento di attuazione, pubblicato il 15 gennaio 2021, con Prot. n. 13185/2021, talune (seppur minime) modifiche siano state operate, con il Comunicato stampa del 12 gennaio 2021 l’Agenzia ha fatto presente che il menzionato provvedimento sarebbe stato necessariamente seguito dalla pubblicazione di una circolare, destinata a fornire maggiori e più esaustivi

⁽³¹⁾ Al riguardo, si precisa che la Direttiva 148(2018) final rappresenta in realtà il modello di riferimento di tutte le *web tax* attualmente vigenti in ambito europeo. Sul punto, per maggiori approfondimenti, si vedano: S. Santoro, *La web tax. Profili di sistema, retro*, 2020, 459 ss.; P. Sella, *Imposta sui servizi digitali: un confronto tra Italia, Francia e Spagna*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2021, 1, 43 ss.; M. Piasente, *Reazioni internazionali e nazionali in tema di web e digital tax*, in *Profili fiscali dell’economia digitale*, L. Carpentieri (a cura di), Torino, Giappichelli ed., 2020, 28 ss.

chiarimenti sugli aspetti più strettamente interpretativi nel frattempo emersi.

Tutto ciò premesso, nel prosieguo della trattazione si intende soffermarsi – quando necessario anche in chiave critica – sui profili di maggior interesse attinenti alla disciplina dell'imposta in discorso, esaminando anzitutto quanto previsto dalla normativa di riferimento, ma in modo congiunto rispetto alle importanti precisazioni offerte dall'Amministrazione finanziaria.

6. – *L'ambito di applicazione soggettivo dell'ISD*

Con riguardo all'ambito di applicazione soggettivo dell'imposta sui servizi digitali, si osserva come anche l'attuale formulazione dell'art. 1, 36° comma, l. n. 145 del 2018 presupponga quale requisito fondamentale tanto l'esercizio di un'attività d'impresa, quanto il (congiunto) superamento di due soglie dimensionali rappresentate dalla realizzazione, singolarmente o a livello di gruppo⁽³²⁾, di: *i*) un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore ad euro 750 milioni; *ii*) un ammontare complessivo di ricavi – derivanti da soli servizi digitali e realizzati nel territorio italiano – non inferiore ad euro 5,5 milioni.

Al riguardo, per quanto concerne il necessario presupposto avente ad oggetto lo svolgimento di “un'attività di impresa”, la circolare n. 3/E del 23 marzo 2021 ha anzitutto posto in evidenza l'ampiezza della suddetta locuzione, precisando che la qualifica di soggetto passivo dell'imposta può essere assunta, quantomeno in linea teorica, da una platea amplissima di destinatari, ivi compresi società, enti commerciali e non commerciali, nonché persone fisiche che svolgono attività imprenditoriale. Ed inoltre, ha chiarito ancora la circolare, l'imposta deve ritenersi applicabile tanto ai

⁽³²⁾ La nozione di “gruppo” rilevante ai fini dell'ISD è mutuata, in accordo con quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate nel Provvedimento attuativo, dalla definizione formulata nel contesto europeo. Si debbono dunque considerare facenti parte del “gruppo” “tutte le entità, residenti e non residenti, incluse nel bilancio consolidato redatto in conformità ai principi internazionali d'informativa finanziaria o a un sistema nazionale d'informativa finanziaria” (cfr. Provvedimento Prot. n. 13185/2021 del 15 gennaio 2021) dovendosi di conseguenza ritenersi “incluse le entità che si consolidano integralmente o con il metodo del *pro-rata*, secondo i principi contabili applicabili, con esclusione delle entità che si consolidano con il metodo del patrimonio netto” (cfr. circolare n. 3/E del 23 marzo 2021, par. 2.3).

Interessanti precisazioni concernenti la nozione di “gruppo” rilevante ai fini dell'applicazione dell'ISD, specie con particolare riguardo alle modalità in base alle quali determinare il raggiungimento delle soglie dimensionali contemplate dall'art. 1, 36° comma, l. n. 145 del 2018, sono state fornite dall'Agenzia delle entrate con la recente risposta ad interpello n. 16, pubblicata il 12 gennaio 2022.

soggetti residenti in Italia, quanto ai soggetti non residenti e, con riguardo a questi ultimi, non assume alcun rilievo la circostanza che gli stessi possedano nel territorio nazionale una stabile organizzazione⁽³³⁾.

Ciò detto, ha tuttavia senz'altro suscitato un maggior interesse, rispetto al requisito poc'anzi illustrato, il secondo presupposto – di natura quantitativa – in virtù del quale l'applicazione dell'imposta è subordinata al superamento – congiunto – di due soglie dimensionali, aventi ad oggetto sia la realizzazione di ricavi “generici”, ovvero non necessariamente derivanti dallo svolgimento di servizi digitali (c.d. prima soglia) sia ricavi “digitali” (c.d. seconda soglia).

A tal riguardo, e con specifico riferimento alla seconda soglia, si ritiene anzitutto opportuno segnalare che, in sede di consultazione pubblica del Provvedimento attuativo, è stato correttamente osservato come essa risulti “piuttosto bassa rispetto a quella di altri mercati dimensionalmente simili all'Italia”, specie se rapportata al prodotto interno lordo nazionale. E detta

(33) Con riferimento ai soggetti non residenti privi di una stabile organizzazione in Italia giova fare presente che la Legge di Bilancio 2020 ha apportato talune modifiche all'art. 1, 43° comma. La norma, difatti, nella sua originaria formulazione prevedeva esclusivamente che tali soggetti, altresì privi di un numero identificativo ai fini iva, avrebbero dovuto richiedere all'Agenzia delle entrate un numero identificativo ai fini dell'ISD, sussistendo in ogni caso una responsabilità solidale per le obbligazioni derivanti dall'imposta tra tutti i partecipanti al medesimo gruppo.

A decorrere dal 1° gennaio 2020, il 43° comma si è arricchito di un'ulteriore previsione alla luce della quale i soggetti non residenti, privi di una stabile organizzazione in Italia e stabiliti in uno Stato terzo “non collaborativo” (in accordo con il significato che di tale espressione fornisce il Provvedimento attuativo, par. 1, lett. f) debbono nominare un rappresentante fiscale ai fini dell'adempimento di tutti gli obblighi dichiarativi e di versamento. A tal riguardo, come espressamente chiarito dalla circolare, viene dunque meno – in questa seconda eventualità – la previsione di una responsabilità solidale tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo (cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 7.1).

Sul punto, in dottrina si è osservato che in tal senso la I italiana potrebbe determinare una violazione del principio di non discriminazione: “It should also be noted that, according to the Italian DST and similarly to the DST Proposal, an entity may qualify as a taxable subject irrespective of possible liability to income tax. In other words, both resident and non-resident companies are subject to tax, in the latter case regardless of whether or not they have a permanent establishment (PE) in the taxing state. From this perspective, the DST seemingly prevents the risk of incurring a breach of the principle of non-discrimination, as would be the case were the levy to apply only to non-resident companies. However (...), the DST could entail covert discrimination, as the high amounts of revenues that need to be obtained for an entity to qualify as a taxable subject might have the effect of targeting mainly large digital multinational enterprises (MNEs) based in the United States, such as Airbnb, Facebook, Google, Twitter, etc. Moreover, the levy might be inconsistent with regard to its ultimate purpose, *i.e.* to function as a “remedial” or “compensatory” tax, aimed at taxing, although quite approximately, a share of the profits that are out of the reach of market jurisdiction”. Cfr. D. Stevanato, *A critical review of Italy's digital service tax*, in *Bulletin for International Taxation*, 2020, vol. 74, no. 7, 418.

circostanza, in particolare, rischierebbe “di attrarre a tassazione ai fini dell’ISD grandi gruppi che superano la soglia di ricavi globali ritratti da attività non digitali e che, tuttavia, svolgono solo in via accessoria attività di quest’ultima tipologia, in antitesi con le originarie intenzioni di applicare l’imposta principalmente ai grandi operatori del *web*”⁽³⁴⁾. Sul punto, stante in ogni caso l’evidente impossibilità per l’Amministrazione finanziaria di intervenire attivamente sul dato normativo di riferimento, la circolare n. 3/E si è limitata a confermare la bontà della scelta legislativa, sottolineando espressamente come il “il limite minimo di 50 milioni di euro di ricavi derivanti da servizi digitali resi nel territorio unionale, fissato dalla proposta di direttiva per limitare l’applicazione dell’imposta ai casi in cui vi sia un’impronta digitale significativa a livello dell’Unione in relazione al tipo di ricavi oggetto dell’ISD, ha influenzato il legislatore italiano. Infatti, la soglia di 5,5 milioni di euro prevista ai fini dell’imposta sui servizi digitali è calcolata in base al contributo italiano al PIL europeo, corrispondente all’11 per cento”⁽³⁵⁾.

Un secondo profilo problematico risulta inoltre attinente all’introduzione, ad opera della Legge di Bilancio 2020, del nuovo comma 35-*bis*, in virtù del quale l’ISD deve ritenersi applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di quei servizi digitali individuati dal successivo 37° comma (sul quale ci si soffermerà nel prosieguo), realizzati dai soggetti individuati al 36° comma “nel corso dell’anno solare”, specificando altresì – all’interno di quest’ultimo comma – che il superamento delle predette soglie dimensionali debba essere realizzato “nell’anno solare precedente rispetto a quello di cui all’art. 35-*bis*”. Detta modifica normativa, all’indomani della pubblicazione della prima bozza del Provvedimento attuativo del dicembre 2020, ha contribuito a suscitare talune perplessità con riferimento alla corretta modalità di determinazione dei ricavi rilevanti ai fini dell’applicabilità dell’imposta. Più precisamente, tanto nei contributi pervenuti in esito alla procedura di consultazione pubblica del Provvedimento, quanto nei primi commenti di dottrina, è stata resa palese l’incertezza del dato normativo (cui si è pedissequamente conformata l’interpretazione ministe-

⁽³⁴⁾ Cfr. Salvini e Soci, *Osservazioni alla bozza di provvedimento in tema di Imposta sui servizi digitali di cui all’articolo 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall’articolo 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160. Modalità applicative*, 14.

Sul tema si vedano inoltre: L. Bellavite – D. Morabito – R. Tognettini, *The digital service tax in Italy: main characteristics and practical issues*, in *European Taxation*, 2020, vol. 60, no. 8, 352; D. Stevanato, *A critical review of Italy’s digital service tax*, cit., 418.

⁽³⁵⁾ Cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 2.2.

riale) in merito all'applicabilità dell'ISD sui ricavi "realizzati" ovvero su quelli "incassati". E tale problematica, come poc'anzi anticipato, ha assunto un particolare rilievo proprio con riguardo al fatto che la rinnovata disciplina della *digital tax* contiene un espresso riferimento all'*anno solare precedente* rispetto a quello di applicazione del tributo e non, al contrario, al *periodo d'imposta*. Sul punto, si è in particolare osservato che tale circostanza potrebbe generare difficoltà, a titolo esemplificativo, nel caso di gruppi di imprese con bilanci consolidati non coincidenti con l'anno solare⁽³⁶⁾.

Al tema, di particolare importanza, la circolare dell'Agenzia delle entrate ha in realtà dedicato poche parole limitandosi ad affermare che, poiché il Provvedimento attuativo contiene un espresso richiamo ai ricavi "percepiti" dai soggetti passivi d'imposta, il principio cui fare riferimento è quello "di cassa". E tale scelta, secondo l'interpretazione ministeriale, sarebbe "coerente sia con la natura di imposta indiretta dell'ISD, sia soprattutto con la disposizione contenuta nella norma primaria che fa espresso riferimento 'all'anno solare', alla contabilizzazione delle 'somme riscosse' mensilmente e alla conversione in euro delle 'somme incassate' in valuta diversa dall'euro (cfr. 41° comma e comma 44-*bis*, dell'art. 1, Legge di Bilancio 2019)"⁽³⁷⁾. Nel prosieguo del documento, tuttavia, l'Amministrazione si è soffermata con particolare attenzione, e fornendo specifici esempi di natura pratica, sulle modalità di verifica del presupposto di applicabilità dell'imposta, alla luce della neo-introdotta previsione legislativa che, diversamente rispetto al passato, ha previsto quale periodo di osservazione "l'anno solare immediatamente antecedente rispetto a quello rilevante per la determinazione dei ricavi imponibili".

7. – *L'ambito di applicazione oggettivo dell'ISD*

Una particolare attenzione, anche in ragione di talune perplessità sollevate all'indomani della pubblicazione del Provvedimento attuativo del dicembre 2020, occorre dedicare alla disciplina concernente l'ambito di applicazione oggettivo dell'ISD, osservando tuttavia che, rispetto alla sua originaria formulazione, l'art. 1, 37° comma, l. n. 145 del 2018 non ha per la verità subito alcuna modifica. Sin dalla sua introduzione, difatti, la

⁽³⁶⁾ Per maggiori approfondimenti si veda in particolare il contributo di Assonime, *Risposta alla procedura di consultazione pubblica indetta dall'Agenzia delle Entrate sullo schema di provvedimento relativo all'imposta sui servizi digitali*, 8 ss.

Si vedano inoltre, in dottrina: E. Della Valle, *Imposta sui servizi digitali: si parte?*, in *Fisco*, 2021, 1715 ss.

⁽³⁷⁾ Cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 2.2.

norma ha chiarito che all'interno della nozione di "servizio digitale" debbano ritenersi comprese: *i*) la veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia; *ii*) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consenta agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi; *iii*) la trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

Al riguardo, si ritiene anzitutto opportuno evidenziare quello che rappresenta di certo il profilo, comune a tutte le attività sopra indicate, che caratterizza i servizi "digitali" rispetto ad altre tipologie di servizi: il contributo, da parte degli utenti, alla creazione di un valore che assuma rilevanza economica e che, di conseguenza, sia assoggettabile ad imposizione⁽³⁸⁾. Trattasi, invero, di un valore che non pare agevolmente stimabile. Difatti, occorre anzitutto considerare che in talune tipologie di *business* digitali, quali a titolo esemplificativo quelle rappresentate dalle c.d. piattaforme di *social network*, può darsi il caso in cui taluni utenti si limitino a possedere un *account* privo di contenuti di rilievo e in cui non si registrano accessi e interazioni frequenti, con la conseguenza che, in tali casi, risulterà assai arduo immaginare la creazione di un qualsivoglia valore per l'impresa titolare della piattaforma. Ed ancora, nel contesto europeo – ove i concetti di "*value creation*" e di "*user participation*" si sono originariamente affermati – non pare essere stata tenuta in considerazione l'eventualità in cui il contributo dell'utente generi, al contrario, un "dis-valore" per l'impresa, nel caso in cui l'attività interattiva si concretizzi nella condivisione di contenuti inopportuni e potenzialmente idonei a cagionare un danno reputazionale all'impresa stessa⁽³⁹⁾.

⁽³⁸⁾ Al tema è stato interamente dedicato il secondo capitolo dell'*Interim Report*, intitolato "*Digitalisation, business models and value creation*", volto ad approfondire quelli che possono essere considerati come i caratteri distintivi dei c.d. "*digital market*" nonché, in particolare, il modo in cui i *business* di natura digitale sono capaci di generare un valore che assuma rilevanza economica e che, di conseguenza, sia assoggettabile ad imposizione.

Cfr. OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

⁽³⁹⁾ Per maggiori approfondimenti sul tema si vedano, in dottrina: A. Bal, *(Mis)guided by the value creation principle – Can new concept resolve old problems?*, in *Bulletin for International Taxation*, 2018, vol. 72, no. 11, 1 ss.; R.R. Das, *The concept of value creation: is it relevant for the allocation of taxing rights?*, in *Bulletin for international taxation*, 2020, vol. 74, no. 3, 134 ss.; R.M. Kysar, *Value creation: a dimming lodestar for international taxation*, in *Bulletin for international taxation*, 2020, vol. 74, no. 4/5, 216 ss.; W. Haslehner – M. Lamensch, *Chapter 1 – General Report*, in W. Haslehner – M. Lamensch (eds.), *Value Creation*, EATLP Series vol. 19, IBFD Publications, 2021, 3 ss.; D. Stevanato, *Taxation and Value Creation – Italian Report*, in W. Haslehner – M. Lamensch (eds.), cit., 469 ss.

Ciò premesso, s'intende soffermarsi in questa sede sui profili distintivi dei servizi digitali contemplati dall'art. 1, 37° comma, ponendone in luce le principali criticità.

7.1. – I servizi di veicolazione di pubblicità mirata

Per quanto riguarda la prima tipologia di servizi individuati dalla norma, a seguito della pubblicazione del Provvedimento attuativo si è anzitutto posto in evidenza che la definizione dell'espressione "veicolazione" fornita dall'Agenzia delle entrate sembrava attrarre nell'ambito applicativo dell'imposta (subordinatamente al superamento delle soglie dimensionali previste) anche soggetti che si limitavano "ad ospitare" sul proprio sito la pubblicità mirata collocata da altri soggetti. Ciò, si è rilevato, pareva in contrasto con quanto proposto dalla Direttiva COM (2018) 148 final, che espressamente escludeva i c.d. *publisher* dall'imposizione⁽⁴⁰⁾. Sul punto, tuttavia, la circolare n. 3/E ha chiarito espressamente che la nozione in discorso è ampia e contempla due distinte ipotesi, ovvero: *i*) la cessione di spazi pubblicitari da parte dei *publisher*; *ii*) l'intermediazione effettuata tramite altra interfaccia digitale, diversa da quella che ospita la pubblicità mirata, lungo la filiera della pubblicità *online*.

Più precisamente, l'Amministrazione finanziaria ha fatto presente che "la vendita da parte del *publisher* di spazi pubblicitari ospitati sulla propria interfaccia digitale (...) agli *advertiser* possa avvenire in modo diretto o indiretto", derivandone che "l'ISD colpisce: – sia la collocazione da parte del *publisher* sulla propria interfaccia digitale del messaggio pubblicitario dell'inserzionista (*advertiser*) per promuovere i propri prodotti o servizi (...); – sia l'attività d'intermediazione tramite altra interfaccia digitale posta in essere per mettere in contatto, utilizzando modelli contrattuali diversi, l'inserzionista o *advertiser* (...) e l'editore o *publisher* (...) il cui interesse economico consiste nel vendere lo spazio digitale di cui dispone"⁽⁴¹⁾.

Pare dunque evidente come l'interpretazione ministeriale si discosti da quanto previsto in ambito europeo, con la conseguenza che – alla luce di quanto disposto – potrebbe senz'altro configurarsi il rischio di una doppia

Si consenta inoltre il rinvio a G. Corasaniti, *La creazione di valore secondo i principi internazionali*, in *Dir. e proc. trib.*, 2021, 31 ss.

⁽⁴⁰⁾ Cfr. Salvini e Soci, *Osservazioni alla bozza di provvedimento in tema di Imposta sui servizi digitali di cui all'articolo 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall'articolo 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160. Modalità applicative*, cit., 3 ss.

⁽⁴¹⁾ Cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 3.1.

imposizione⁽⁴²⁾. Sul punto, sebbene la circolare abbia riconosciuto che l'ampio numero di operatori (nazionali e internazionali) coinvolti potrebbe in effetti dare luogo a fenomeni di doppia o plurima imposizione (c.d. "effetti a cascata"), tuttavia ha altresì affermato che tale pericolo risulterebbe significativamente "contenuto" sia perché debbono essere considerati solo gli operatori che possano qualificarsi come "interfacce digitali", sia in ragione delle soglie dimensionali richieste ai fini dell'applicazione dell'ISD, sia grazie alla previsione di cui all'art. 1, 38° comma, che consente la sterilizzazione dei ricavi infragruppo⁽⁴³⁾. Ed ancora, ha ricordato la circolare, solo l'attività di veicolazione di pubblicità "mirata" rientra nell'ambito di applicazione dell'imposta, dovendosi intendere con tale espressione "i messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale in funzione dei dati relativi a un utente che accede a tale interfaccia"⁽⁴⁴⁾.

Occorre peraltro fare presente che, con l'evidente finalità di limitare quanto più possibile il verificarsi di fenomeni di doppia imposizione, la circolare ha fornito taluni chiarimenti con riguardo alle modalità di determinazione dei ricavi imponibili derivanti da servizi di veicolazione di pubblicità mirata. A tal proposito, premesso che "rilevano i corrispettivi (anche non monetari) percepiti dai soggetti passivi dell'imposta che si occupano di collocare, quali intermediari tramite interfaccia digitale, il contenuto pubblicitario mirato su siti di terzi e i corrispettivi percepiti (anche non monetari) dai soggetti passivi dell'imposta che ospitano nell'interfaccia digitale tale contenuto pubblicitario" si è dunque precisato che "al fine

⁽⁴²⁾ Sul punto, si consideri quanto osservato in dottrina: "The EU Proposal states in article 3(3) that "where the entity placing the advertising does not own the digital interface, that entity, and not the owner of the interface, shall be considered to be providing the service". This would ensure that only one entity is liable for DST in relation to the same placement of advertising. The Italian DST law does not include a similar provision; this could lead to instances of double taxation under the Italian DST rule". Cfr. L. Bellavite – D. Morabito – R. Tognellini, *The digital service tax in Italy: main characteristics and practical issues*, cit., 355.

Per maggiori approfondimenti si vedano, inoltre: M. Santocchini – F. Franconi, *I servizi di intermediazione soggetti ad imposta sui servizi digitali*, in *Fisco*, 2021, 19, 1849 ss.; E. Della Valle, *Imposta sui servizi digitali: si parte?*, cit., 1719.

⁽⁴³⁾ Quest'ultima norma prevede infatti che: "Non sono tassabili i ricavi derivanti dai servizi di cui al comma 37 resi a soggetti che, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, si considerano controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante".

⁽⁴⁴⁾ Ed è proprio l'utilizzo dei dati dell'utente per apporre il messaggio pubblicitario su un'interfaccia digitale che configura la partecipazione dell'utente alla creazione del valore del servizio fornito. Difatti, si ritiene possa parlarsi di "pubblicità mirata" nella misura in cui la pubblicità "[origini] da (ed [appaia] in funzione dei) dati forniti, attivamente o passivamente (...), dall'utente". In tal senso E. Della Valle, *Imposta sui servizi digitali: si parte?*, cit., 1719.

di evitare che il medesimo ricavo sia soggetto a doppia imposizione, una volta in capo all'intermediario e una volta in capo al *publisher*, i ricavi imponibili riferiti a ciascun soggetto passivo sono considerati limitatamente alla parte dallo stesso trattenuta" (45).

Pertanto, considerato che l'ISD si determina applicando un'aliquota pari al 3 per cento sui ricavi imponibili (46), l'imposta complessivamente dovuta da tutti i soggetti coinvolti non potrà superare il 3 per cento del pagamento effettuato dall'*advertiser* in relazione al servizio digitale.

7.2. – I servizi di “messa a disposizione” di interfacce multilaterali che consentano le interazioni tra gli utenti

Sono due le “sottocategorie” di servizi digitali riconducibili a tale più ampia classe.

Assumono anzitutto rilevanza, in tale contesto, i c.d. servizi di “rete sociale” ovvero, più semplicemente, le “*social media platforms*”, interfacce digitali multilaterali che consentono agli utenti – per molteplici finalità – di interagire tra loro (47). Trattasi di servizi che, generalmente, non prevedono alcun onere di pagamento da parte dell'utente, ragion per cui i relativi ricavi assoggettabili ad imposta derivano dalla vendita di pubblicità o dalla vendita dei dati relativi agli utilizzatori. Tuttavia, qualora il servizio preveda una qualche forma di corrispettivo a fronte dell'utilizzo dell'interfaccia (a titolo esemplificativo, una *fee* d'ingresso o un abbonamento) la circolare precisa che nella base imponibile dell'ISD debbano rientrare detti corrispettivi (48).

La seconda “sottocategoria” di servizi digitali rientrante nella più ampia classe in discorso presuppone, in termini generali, che l'interfaccia digitale “messa a disposizione” operi nella veste di “intermediario” nell'ambito di operazioni di cessione diretta di beni e servizi tra gli utenti. A tal riguardo, deve senz'altro essere posta in luce l'importanza di individuare il ruolo esercitato dal gestore della piattaforma digitale: difatti, qualora tale soggetto

(45) Cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 6.1.

(46) Dovendosi considerare rilevanti, come in precedenza accennato, i corrispettivi percepiti nel corso dell'anno solare da ciascun soggetto passivo d'imposta, assumendo i ricavi imponibili al lordo dei costi sostenuti per la fornitura dei servizi e al netto dell'iva e di altre imposte indirette.

(47) A tal riguardo si segnala che il documento di prassi in commento pare aver accolto le istanze formulate, in sede di consultazione pubblica alla bozza di Provvedimento attuativo dello scorso dicembre, dall'Associazione italiana dei Professori e degli Studiosi di Diritto Tributario (di seguito “AIPSDT”). Si era difatti suggerito di fornire una definizione più ampia di “interfaccia digitale multilaterale”, volta peraltro ad accentuare il carattere “partecipativo” della stessa, in accordo con quanto previsto dalla Proposta di Direttiva europea.

(48) Cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 6.2.

non agisca quale intermediario per la fornitura di beni e servizi, deve escludersi l'applicabilità dell'ISD⁽⁴⁹⁾. Di conseguenza, in virtù di quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria, occorrerà porre attenzione sui c.d. *terms and conditions* che regolano l'utilizzo dell'interfaccia (c.d. profilo giuridico-formale) e sul funzionamento effettivo del *business model* (c.d. profilo economico-sostanziale), allo scopo di valutare: *i*) se il fornitore opera in proprio, esercitando il potere di fissare i prezzi di (ri)vendita dei beni e/o servizi e gravando su di esso la responsabilità primaria per l'esecuzione del contratto e l'assunzione dei relativi rischi; oppure *ii*) se il fornitore si limita a "triangolare" le operazioni, sussistendo in capo ad altri soggetti il potere di fissazione dei prezzi e l'assunzione dei rischi⁽⁵⁰⁾.

Ebbene, secondo quanto chiarito dalla circolare, è solo nella seconda ipotesi che i corrispettivi ascrivibili alla funzione di intermediazione saranno soggetti ad ISD e, ai fini della determinazione della base imponibile, rileveranno per l'appunto i corrispettivi versati dal venditore/fornitore e/o dall'acquirente/committente per l'intermediazione resa dall'interfaccia multilaterale. In caso di fornitura diretta del bene e/o del servizio da parte dell'interfaccia-intermediario, con successiva retrocessione del valore al fornitore effettivo, la circolare specifica che saranno assoggettati ad imposta unicamente i ricavi trattenuti dall'interfaccia per il servizio di intermediazione, non potendo difatti assumere rilievo le "operazioni indipendenti dall'accesso e dall'utilizzazione del servizio digitale"⁽⁵¹⁾.

Ciò posto, e richiamando quanto già espresso nel Provvedimento attuativo, si è ulteriormente chiarito che, nel caso in cui l'interfaccia faciliti le cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, la percentuale di ricavi imponibili si determina in base al rapporto tra le operazioni, realizzate nell'anno solare, per le quali uno degli utenti⁽⁵²⁾ è

⁽⁴⁹⁾ Ciò, in accordo con quanto previsto dall'art. 1, comma 37-*bis*, di cui si dirà meglio nel prosieguo.

⁽⁵⁰⁾ Sul punto, la circolare suggerisce di impiegare quale indicatore utile – seppur non esclusivo – la rilevazione contabile adottata in base agli IAS/IFRS: ciò, in quanto chi svolge la funzione di intermediario alla luce dei principi contabili internazionali non rileva a conto economico il ricavo relativo al bene o servizio, ma solo la commissione.

⁽⁵¹⁾ Tale previsione è contemplata dall'art. 1, comma 39-*bis*, introdotto dalla Legge di Bilancio 2020. Nel dettaglio, le c.d. "operazioni indipendenti, sul piano economico" sono "quelle operazioni che, indipendentemente dalla loro accessorietà o autonomia funzionale rispetto al medesimo servizio digitale: *i*) non sono necessariamente poste in essere ogni qual volta l'utente fruisca del servizio digitale di accesso e di utilizzazione dell'interfaccia digitale multilaterale e che *ii*) si caratterizzano per un contenuto essenzialmente differente rispetto a quello proprio del servizio di natura digitale". Cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 6.2.

⁽⁵²⁾ Non è rilevante che si tratti del fornitore del servizio/cedente del bene o del

localizzato in Italia e il totale delle operazioni concluse nello stesso periodo⁽⁵³⁾.

Diversamente, qualora l'interfaccia non faciliti le cessioni di beni o prestazioni di servizi, la percentuale di ricavi imponibili è data dal rapporto tra gli utenti che dispongono di un conto aperto nel territorio nazionale (a fronte del pagamento di un corrispettivo) che consente di fruire di tutti o parte dei servizi disponibili dell'interfaccia e che di tale interfaccia hanno fatto uso durante l'anno solare, ed il numero di utenti complessivi che dispongono di un conto ed hanno utilizzato – nel medesimo periodo e sempre a fronte del pagamento di un corrispettivo – la stessa interfaccia.

7.3. – I servizi di trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia

L'ultima categoria di servizi digitali rilevante ai fini dell'applicazione dell'ISD consiste nella trasmissione dei dati provenienti dagli utenti che utilizzano un'interfaccia digitale. Come chiaramente espresso dall'Agenzia delle entrate, nella nozione di “dati” devono ritenersi comprese sia “le informazioni personali dell'utente, quali le abitudini, la spesa, la posizione, l'ambiente, l'utilizzo di servizi, *hobby* o interessi”, nonché “dati di tipo economico, industriale, scientifico, statistico o di altro tipo non collegati a persone fisiche (come nel caso di imprese che acquisiscono tramite interfacce digitali – e diffondono – informazioni su investimenti e mercati finanziari, o ricerca scientifica)”⁽⁵⁴⁾. I dati in oggetto possono essere sia anonimi sia aggregati, raccolti in forma diretta o acquisiti da terzi soggetti.

Ciò che rileva, ai fini dell'applicazione dell'imposta, è unicamente che il dato sia ottenuto grazie all'utilizzo, da parte dell'utente, di un'interfaccia digitale, e che la trasmissione del dato così ricavato avvenga a titolo oneroso, dovendosi considerare tale anche il caso in cui i compensi siano percepiti dall'interfaccia in forma non monetaria⁽⁵⁵⁾.

Ciò posto, pare opportuno ricordare che all'indomani della pubblicazione della bozza di Provvedimento attuativo sono stati sollevati dubbi in merito al significato da attribuire al termine “trasmissione”, osservandosi

fruitore del servizio/acquirente del bene, né che lo stesso agisca nell'esercizio di un'attività economica.

⁽⁵³⁾ Si precisa che l'operazione si considera realizzata quando sorge, a favore dell'impresa che mette a disposizione l'interfaccia digitale multilaterale, il diritto ad un corrispettivo, senza che rilevi l'effettiva percezione.

⁽⁵⁴⁾ Cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 3.3.

⁽⁵⁵⁾ In accordo con quanto chiarito dalla circolare, non rileva “la raccolta di dati o l'uso dei dati per i fini interni dell'impresa oppure la condivisione dei dati raccolti da un'impresa con altre imprese del gruppo o altri soggetti a titolo gratuito”.

al riguardo che – poiché il presupposto di applicabilità dell'ISD deve ritenersi integrato al momento, per l'appunto, della *trasmissione* dei dati e non della *raccolta* – sarebbero potute sorgere difficoltà con riguardo alla verifica in concreto di tali due situazioni. Ed inoltre, non vi era alcuna precisazione in merito all'eventuale rilevanza di trasmissioni di dati successive alla prima ⁽⁵⁶⁾.

Al riguardo, la circolare n. 3/E ha fornito taluni importanti chiarimenti precisando anzitutto che, ai fini dell'applicazione della *digital tax*, ciò che assume rilievo è “il ‘trasferimento’ a titolo oneroso dei dati”, che “può consistere in una cessione, in una licenza o in un altro negozio giuridico attraverso cui si concede integralmente o parzialmente il diritto di sfruttamento economico” dei dati stessi ⁽⁵⁷⁾. Diversamente, non deve ritenersi compresa tra i servizi contemplati dalla norma “la trasmissione dei dati generati dalle infrastrutture di rete mediante la loro interazione con le schede telefoniche (S.I.M. *cards*)”. Inoltre, l'Amministrazione finanziaria ha espressamente confermato come debba tenersi in considerazione soltanto la trasmissione “a favore del primo acquirente da parte del soggetto che gestisce i dati della consultazione dell'interfaccia”: ciò, in quanto “altri soggetti eventualmente coinvolti in cessioni successive (...) non avrebbero a disposizione le informazioni necessarie per determinare la localizzazione dell'utente al momento della consultazione dell'interfaccia su cui i dati sono stati generati o raccolti” ⁽⁵⁸⁾.

Da ultimo pare opportuno fare presente che, ai fini della determinazione dei ricavi imponibili con riguardo alla tipologia di servizi digitali in commento, è necessario calcolare il rapporto tra gli utenti i cui dati, venduti parzialmente o totalmente e trasmessi nell'anno solare, sono stati generati o raccolti durante la consultazione di un'interfaccia digitale quando erano localizzati in Italia e gli utenti complessivi cui si riferiscono i dati venduti e trasmessi ⁽⁵⁹⁾.

⁽⁵⁶⁾ Cfr. Salvini e Soci, *Osservazioni alla bozza di provvedimento in tema di Imposta sui servizi digitali di cui all'articolo 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall'articolo 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160. Modalità applicative*, cit., 10.

⁽⁵⁷⁾ Un chiarimento in tal senso si riteneva auspicabile da parte dell'AISPDT che, in sede di consultazione della bozza del Provvedimento attuativo dello scorso dicembre, aveva sollevato l'opportunità che fossero fornite precisazioni in merito alle modalità di trasmissione dei dati.

⁽⁵⁸⁾ Cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 3.3.

⁽⁵⁹⁾ In merito alle difficoltà con riguardo alla determinazione della localizzazione dell'utente, ci si soffermerà più approfonditamente nel prosieguo.

8. – *La c.d. “negative list”*

Tra le novità contemplate dalla Legge di Bilancio 2020 figura l'introduzione del nuovo comma 37-*bis*, al cui interno è contenuta un'elencazione “negativa” di talune tipologie di servizi digitali non rilevanti ai fini dell'applicazione dell'ISD in quanto non aderenti alla *ratio* sottostante all'imposta in oggetto, volta ad assoggettare ad imposizione solo i ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali in cui sia ravvisabile un contributo alla creazione del valore da parte degli utenti⁽⁶⁰⁾.

La *negative list* di cui alla norma in discorso, che appare più ampia rispetto a quella contemplata dalla proposta di Direttiva europea⁽⁶¹⁾, individua anzitutto, tra i “servizi esclusi”: “a) la fornitura diretta di beni e servizi, nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale; b) la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito *web* del fornitore di quei beni e servizi, quando il fornitore non svolge funzioni di intermediario”.

Ebbene, a questo riguardo la circolare si è premurata di sottolineare come il corrispettivo per l'acquisto diretto di beni e servizi debba ritenersi sempre escluso dall'ambito applicativo dell'ISD e, ciò, indipendentemente dal fatto che la fornitura sia avvenuta o meno nel contesto di un servizio di intermediazione – formale o sostanziale – poiché per tali tipologie di forniture non è il ruolo dell'utente a generare valore per l'impresa, bensì gli stessi beni o servizi venduti (anche se di natura digitale). Ed una ulteriore precisazione viene fornita con specifico riguardo ai servizi di cui alla lett. b), con riguardo ai quali l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la menzionata esclusione opera se il fornitore percepisca ricavi dalla vendita di beni e servizi ordinati *online* sul proprio sito *web*, ma non qualora egli agisca in qualità di intermediario.

La lettera c), dell'art. 1, comma 37-*bis* individua poi, quale servizio escluso: “c) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale il cui scopo esclusivo o principale è quello della fornitura agli utenti dell'interfaccia, da

⁽⁶⁰⁾ Si precisa inoltre che, come chiarito dall'Agenzia delle entrate e già auspicato dall'AIPSDT in sede di consultazione pubblica alla bozza del Provvedimento attuativo, risultano di conseguenza escluse dall'ambito oggettivo di applicazione dell'ISD anche le prestazioni di servizi accessorie alle operazioni escluse di cui all'art. 1, comma 37-*bis*. Cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 4.3.

Si segnala, inoltre, che la circolare n. 3/E ha accolto l'ulteriore suggerimento, formulato dall'AIPSDT, volto a sostituire, in relazione alle prestazioni accessorie, l'espressione “fuori dall'ambito applicativo” con la diversa espressione “esclusi dall'ambito oggettivo”.

⁽⁶¹⁾ Per maggiori approfondimenti al riguardo si vedano L. Bellavite – D. Morabito – R. Tognetti, *The digital service tax in Italy: main characteristics and practical issues*, cit., 352 ss.

parte del soggetto che gestisce l'interfaccia stessa, di contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento”.

Sul punto, la circolare ha anzitutto richiamato quanto già previsto nel Provvedimento attuativo con riguardo alla definizione di “contenuto digitale”, precisando che tale nozione deve intendersi riferita a “qualsiasi fornitura di dati in formato digitale erogata attraverso l'accesso dell'utente all'interfaccia digitale sia *online (streaming)* sia da remoto (mediante *download*)” e ponendo in luce che la ragione per la quale tale tipologia di servizio è esclusa dall'ambito applicativo dell'ISD risiede nel fatto che, qualora il fine esclusivo o principale dell'interfaccia digitale sia la fornitura agli utenti di un contenuto digitale, allora l'interazione tra di essi assume una rilevanza secondaria. Peraltro, ha chiarito ancora l'Agenzia delle entrate, l'esclusione prevista dalla norma deve ritenersi estesa anche ai servizi di comunicazione e di pagamento, seppur a condizione che – anche in tal caso – il gestore dell'interfaccia abbia quale scopo esclusivo o principale quello di offrire le suddette prestazioni agli utenti della stessa⁽⁶²⁾.

L'art. 1, comma 37-*bis*, lett. *d*) individua poi, tra i servizi esclusi: “*d*) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale utilizzata per gestire: 1) i sistemi dei regolamenti interbancari previsti dal testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, o di regolamento o di consegna di strumenti finanziari; 2) le piattaforme di negoziazione o i sistemi di negoziazione degli internalizzatori sistematici di cui all'articolo 1, comma 5-*octies*, lettera *c*), del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; 3) le attività di consultazione di investimenti partecipativi e, se facilitano la concessione di prestiti, i servizi di intermediazione nel finanziamento partecipativo; 4) le sedi di negoziazione all'ingrosso di cui all'articolo 61, comma 1, lettera *e*), del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; 5) le controparti centrali di cui all'articolo 1, comma 1, lettera *w-quinquies*), del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; 6) i depositari centrali di cui all'articolo 1, comma 1, lettera *w-septies*), del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58; 7) gli altri sistemi di collegamento la cui attività è soggetta ad autorizzazione e l'esecuzione delle prestazioni dei servizi soggetta alla sorveglianza di un'autorità di regolamentazione al fine di assicurare la sicurezza, la qualità e la trasparenza delle transazioni riguardanti strumenti finanziari, prodotti di risparmio o altre attività finanziarie”.

(62) Cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 4.1, ove è altresì chiarito che – con riferimento allo “scopo esclusivo o principale” – occorre effettuare una valutazione in termini di prevalenza (a livello globale e non solo nazionale), per ogni anno d'imposta, dei ricavi afferenti ai predetti servizi rispetto ai ricavi afferenti ai servizi di “rete sociale”.

Al riguardo la circolare ha precisato che, sebbene la norma in oggetto faccia esclusivo riferimento al d.lgs. n. 58 del 1998, tra i servizi esclusi dall'ambito di applicazione dell'ISD debbono ricomprendersi anche quelli resi nell'ambito di attività regolamentate secondo disposizioni legislative estere, assimilabili a quelle nazionali individuate nel Provvedimento attuativo. Più precisamente, "l'esclusione può operare non solo per le casistiche analoghe a quelle elencate e regolate dalla normativa nazionale di altri Paesi UE o appartenenti al SEE, ma anche per i servizi della medesima tipologia di quelli elencati tra le esclusioni e che risultano disciplinati da normative di Paesi extra-UE purché, sotto il profilo regolamentare, anche queste possano essere assimilate alle disposizioni italiane richiamate nel Provvedimento" (63). Da ultimo, tra le esclusioni rientra altresì il *crowdfunding* basato su investimenti e quello basato sul prestito, poiché coloro che forniscono tali servizi svolgono una funzione assimilabile a quella delle sedi di negoziazione e degli internalizzatori sistematici, (funzione) che non costituisce "intermediazione". Diversamente, qualora la piattaforma di *crowdfunding* fornisca servizi che costituiscono un'intermediazione e che non sono fondati sull'investimento o sul prestito, tali servizi saranno assoggettati a ISD.

Infine, l'art. 1, comma 37-*bis*, lett. e) e lett. f) esclude dall'ambito di applicazione dell'imposta: "e) la cessione di dati da parte dei soggetti che forniscono i servizi indicati alla lettera d); f) lo svolgimento delle attività di organizzazione e gestione di piattaforme telematiche per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché la trasmissione dei relativi dati ivi raccolti e ogni altra attività connessa".

9. – *La localizzazione dell'utente ai fini dell'imponibilità del servizio digitale*

Un aspetto di rilevanza assolutamente fondamentale nel contesto della disciplina della *digital service tax* attiene, senza dubbio alcuno, alle problematiche concernenti la territorialità dell'imposta e, nella specie, ai criteri cui fare riferimento ai fini della localizzazione dell'utente. Difatti, per poter considerare assoggettabile a tassazione in Italia un ricavo derivante da un servizio digitale, è necessario che colui che di quel servizio usufruisce (e che, usufruendone, contribuisce alla creazione di un valore economicamente rilevante) sia localizzato nel territorio dello Stato.

(63) Cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 4.1.

In termini generali, secondo quanto previsto dal combinato disposto dell'art. 1, 40° comma e comma 40-*bis*, un ricavo è assoggettabile ad imposizione in Italia – in un determinato periodo d'imposta – solo qualora l'utente del servizio tassabile sia localizzato nel territorio dello Stato in quello stesso periodo e, per individuare il luogo di localizzazione dell'utente, è necessario individuare dove sia collocato il dispositivo da questi utilizzato per accedere all'interfaccia digitale. A tal proposito, la disciplina positiva fornisce talune indicazioni (che saranno illustrate nel prosieguo) che tuttavia non consentono di garantire con assoluta certezza la corretta determinazione del luogo in cui si trova il dispositivo e, peraltro, sollevano delicati problemi sotto il profilo della tutela della riservatezza dell'utente (64).

Tanto premesso, la circolare n. 3/E ha precisato che “la localizzazione del dispositivo presuppone che venga utilizzato un criterio dotato di un certo grado di accuratezza nella determinazione della posizione geografica e che, al contempo, non richieda adempimenti eccessivamente gravosi per i soggetti passivi dell'ISD”. Ciò posto, richiamando il disposto del comma 40-*bis* e i chiarimenti già formulati nel Provvedimento attuativo, l'Amministrazione ha anzitutto individuato come criterio di localizzazione “privilegiato” l'indirizzo di protocollo *internet* (c.d. “indirizzo IP”) del dispositivo utilizzato dall'utente per accedere all'interfaccia digitale, illustrando le ragioni alla base di tale scelta legislativa e osservando che “sebbene la

(64) Nel dettaglio, l'art. 1, 40° comma si preoccupa di individuare con precisione quale sia il momento che assume rilievo ai fini della localizzazione di un utente nel territorio dello Stato.

In particolare, per i servizi di cui al 37° comma, lett. *a*) il collegamento con il territorio è stabilito considerando il momento in cui la pubblicità mirata compare sul dispositivo dell'utente nel corso dell'anno solare: ne consegue che, se in quel momento il dispositivo è localizzato in Italia, il servizio sarà soggetto ad ISD.

Per quanto riguarda i servizi di cui al 37° comma, lett. *b*), occorre distinguere: *i*) se l'interfaccia facilita le cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, il momento rilevante ai fini del collegamento territoriale è quello in cui il dispositivo è utilizzato per accedere all'interfaccia su cui viene conclusa un'operazione di cessione di beni o prestazione di servizi (rileva quindi la conclusione dell'operazione, che si verifica quando per l'impresa che gestisce la piattaforma sorge il diritto al corrispettivo – indipendentemente dalla sua effettiva esecuzione); *ii*) nel caso in cui l'interfaccia non faciliti la cessione di beni o la prestazione di servizi, rileverebbe il momento in cui l'utente crea un conto, che gli consente di accedere all'interfaccia digitale, attraverso un dispositivo localizzato in Italia.

Da ultimo, per i servizi di cui al 37° comma, lett. *c*), il collegamento con il territorio nazionale sussiste se i dati relativi all'utente vengono raccolti quando lo stesso ha effettuato l'accesso all'interfaccia utilizzando un dispositivo localizzato in Italia. A tal riguardo, non rileva che tra la raccolta e la trasmissione dei dati vi sia una discrasia temporale che copre anche più periodi d'imposta.

Per maggiori approfondimenti si veda la circolare n. 3/E, cit., par. 5.2.

localizzazione tramite indirizzo IP non raggiunga un livello di precisione tale da individuare la esatta posizione del dispositivo, si tratta di un criterio che consente, comunque, di collegare il dispositivo con il territorio dello Stato”. Tuttavia, ammettendo l’eventualità in cui l’IP sia “non disponibile o non attendibile”, l’Agenzia ha illustrato ulteriori criteri di localizzazione distinguendo quelli, come il GPS, il segnale *Wi-Fi*, le stazioni radio base o altri sistemi fondati su tecnologia *bluetooth*, che consentono di determinare la posizione dell’utente in tempo reale, da quelli che impiegano metodi di carattere induttivo⁽⁶⁵⁾. In quest’ultima ipotesi, evidentemente, la probabilità che la geolocalizzazione sia meno accurata è più elevata.

Ad ogni modo, la scelta in merito al criterio di localizzazione da utilizzare è lasciata alla libera discrezionalità del singolo soggetto passivo, essendo unicamente richiesto che le imprese conservino tutta la documentazione, necessaria ai fini di un eventuale controllo da parte dell’Amministrazione finanziaria, da cui sia possibile desumere: – il funzionamento delle procedure implementate per la localizzazione dell’utente; – i dati aggregati o periodici sulle risultanze dei criteri di collegamento adottati; – i criteri di collegamento utilizzati in relazione a ciascun servizio digitale; – le motivazioni che hanno indotto l’impresa a utilizzare criteri diversi dall’indirizzo IP.

Tutto ciò considerato, sembra senz’altro possibile affermare che le criticità esistenti in tema di territorialità della *digital service tax* permangano, sia poiché sulla piena affidabilità dei criteri di localizzazione dei dispositivi utilizzati dagli utenti per accedere alle interfacce digitali pare tutt’ora lecito dubitare sia, soprattutto, per la sostanziale inadeguatezza dei suddetti criteri a “riferire il dovere tributario a un soggetto almeno per qualche significativo profilo appartenente alla collettività che richiede l’assolvimento di quel dovere per il finanziamento delle proprie spese pubbliche”⁽⁶⁶⁾.

⁽⁶⁵⁾ Al riguardo la circolare fa riferimento ad informazioni rese direttamente all’impresa dall’utente stesso, ad esempio in sede di creazione di un *account*, ovvero raccolte dall’impresa nell’ambito di processi di monitoraggio automatizzato da remoto dell’attività dell’utente, generalmente attraverso i c.d. *cookies*.

Per maggiori approfondimenti si veda il par. 5.1 della citata circolare n. 3/E.

⁽⁶⁶⁾ Cfr. G. Franson, *Note sul presupposto dell’imposta sui servizi digitali*, in *Rass. trib.*, 2021, 13 ss. Al riguardo, l’A. sottolinea che “il profilo territoriale di un tributo in tanto è razionale e accettabile in quanto sia idoneo a cogliere un aspetto dell’appartenenza (variamente graduata) del soggetto passivo alla collettività organizzata alle cui spese egli è chiamato a contribuire in ragione del tributo di volta in volta considerato. A prescindere da alcuni dubbi sulla razionalità “interna” dei singoli criteri di collegamento normativamente previsti per l’i.s.d., la perplessità più rilevante è, per l’appunto, quella relativa all’idoneità di tali criteri a individuare e misurare l’appartenenza dei soggetti passivi di quest’imposta alla

Si consideri, peraltro, che la circolare non ha in alcun modo tenuto in considerazione le problematiche – non di certo secondarie seppur di carattere non prettamente tributario – in tema di tutela della *privacy*, specie considerando che l'indirizzo IP ha, come noto, natura di dato personale⁽⁶⁷⁾.

10. – *Adempimenti amministrativi, obblighi contabili, dichiarazione e versamento dell'imposta. Brevi cenni*

Volendo illustrare gli ulteriori profili caratterizzanti la *digital service tax* italiana, s'intende soffermarsi brevemente su taluni aspetti di natura prettamente "pratica" e aventi ad oggetto attività di carattere amministrativo, dichiarativo e contabile.

In primo luogo, si segnala che l'art. 1, 42° comma ha espressamente previsto la possibilità che sia designata un'unica società del gruppo per garantire l'adempimento degli obblighi derivanti dall'applicazione dell'ISD⁽⁶⁸⁾. L'opzione per tale sistema di "designazione" può essere esercitata per tutte le imprese – residenti e non residenti – che al termine dell'anno solare in cui si conferma la sussistenza dei requisiti necessari ai fini dell'applicazione dell'imposta, risultino appartenere ad un gruppo societario⁽⁶⁹⁾. La società designata potrà eventualmente essere individuata tra soggetti non residenti unicamente nel caso in cui il gruppo non com-

collettività organizzata". Ed inoltre, aggiunge ancora l'A., "questa difficoltà nell'individuazione di un criterio di collegamento pienamente significativo risulta enfatizzata dalla circostanza che l'imposta sui servizi digitali appare marcatamente connotata in senso "soggettivo": non siamo, cioè, dinanzi a un'imposta reale sugli scambi o sui dati, bensì a un prelievo che non astrae minimamente dalle caratteristiche soggettive del contribuente".

⁽⁶⁷⁾ Sul punto si veda difatti quanto chiarito dalla stessa Proposta di direttiva COM(2018) 148 final, cit., considerando n. 34: "Qualsiasi trattamento di dati personali effettuato nell'ambito dell'ISD dovrebbe avvenire nel rispetto del regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, compreso il trattamento che può essere necessario in relazione agli indirizzi di protocollo *internet* (IP) o ad altri strumenti di geolocalizzazione".

Si ricordino inoltre le seguenti pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione europea: CGUE, 24 novembre 2011, causa C-70/10; Id., 19 ottobre 2016, causa C-582/14.

Si veda infine G. Molinaro, *Si definisce il quadro della tassazione italiana della ricchezza connessa all'economia digitale*, in *Fisco*, 2021, 562 ss.

⁽⁶⁸⁾ Sul punto, la circolare n. 3/E, cit., par. 7.2. chiarisce che la designazione è unica per ciascun gruppo societario e ha validità annuale, con riferimento agli obblighi da adempiere nell'anno in cui è effettuata.

⁽⁶⁹⁾ A tal riguardo, la circolare n. 3/E, cit., par. 7.2. precisa tuttavia la non necessarietà che tutte le società del gruppo siano soggetti passivi dell'ISD, né tantomeno che tutti i soggetti passivi del gruppo aderiscano all'opzione. Pertanto, nell'eventualità di "gruppi misti", la società designata porrà in essere gli adempimenti richiesti solo per le consociate soggetti passivi che abbiano esercitato l'opzione.

prenda soggetti residenti o stabiliti in Italia e, qualora appartengano al gruppo stesso imprese residenti in Stati non collaborativi che abbiano optato per la designazione, la società designata⁽⁷⁰⁾ dovrà altresì essere nominata “rappresentante fiscale”.

Si fa inoltre presente che il Provvedimento attuativo dello scorso gennaio ha approvato il modello ISD di dichiarazione dell'imposta sui servizi digitali, con le relative istruzioni, confermando altresì come termine di versamento il 16 febbraio dell'anno solare successivo a quello di cui al comma 35-*bis* e come termine per la presentazione della dichiarazione annuale il 31 marzo dello stesso anno. La previsione dei suddetti termini, individuata dall'art. 1, 42° comma, della l. n. 145 del 2018, così come risultante a seguito dell'entrata in vigore della l. n. 160 del 2019, è stata oggetto di ulteriori e successive modifiche prima ad opera dell'art. 2, d.l. 15 gennaio 2021, n. 3, poi dell'art. 22-*quater*, d.l. 31 dicembre 2020, n. 21, conv. con mod. dalla l. 26 febbraio 2021, n. 21, ed infine dell'art. 5, d.l. 22 marzo 2021, n. 41⁽⁷¹⁾. Quest'ultima norma ha ulteriormente esteso sia il termine per il versamento dell'imposta, fissandolo al 16 maggio 2021, sia il termine per la presentazione della dichiarazione, indicandolo al successivo 30 giugno, in tal senso evidentemente recependo le obiezioni pervenute in sede di consultazione del Provvedimento attuativo e in cui si era osservato che, stante il ritardo nella pubblicazione dei primi chiarimenti ministeriali, una maggior proroga sarebbe stata senz'altro più congrua.

La circolare n. 3/E ha inoltre fornito ulteriori precisazioni in merito alle modalità di presentazione della dichiarazione per i soggetti non residenti, nonché con riguardo alla presentazione di eventuali dichiarazioni correttive o integrative, indicando i corrispondenti termini.

Da ultimo, giova sottolineare che la Legge di bilancio 2020 ha introdotto un nuovo comma 44-*bis*, alla luce del quale si è previsto che i soggetti passivi dell'imposta debbano tenere una contabilità dedicata per rilevare mensilmente le informazioni sui ricavi dei servizi imponibili e degli elementi quantitativi impiegati per il calcolo della quota parte dei suddetti

⁽⁷⁰⁾ Non può assumere la qualifica di “società designata” un soggetto passivo stabilito in uno Stato non collaborativo e privo di stabile organizzazione in Italia.

⁽⁷¹⁾ Nella specie, l'art. 2, d.l. n. 3 del 2021 ha confermato, quale termine per il versamento dell'imposta, la data del 16 febbraio dell'anno solare successivo a quello di cui al co. 35-*bis*, nonché il 31 marzo dello stesso anno per la presentazione della dichiarazione annuale. La norma ha però previsto, *ex novo*, che in sede di prima applicazione dell'imposta dovuta per le operazioni imponibili nell'anno 2020 potesse essere versata entro il 16 marzo 2021, con presentazione della relativa dichiarazione entro il 30 aprile successivo.

L'art. 22-*quater*, d.l. n. 21 del 2020, conv. con mod. dalla l. n. 21 del 2021, ha confermato quanto previsto dal precedente d.l. n. 3 del 2021.

ricavi realizzata in Italia a seconda del servizio digitale svolto⁽⁷²⁾. Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'assolvimento dell'obbligo in oggetto si considera assolto attraverso la tenuta di: *i*) un prospetto analitico delle informazioni sui ricavi e sugli elementi quantitativi utilizzati per calcolare l'imposta, ovvero un registro in cui riportare, su base mensile, le informazioni di rilievo ai fini della determinazione della base imponibile, nonché la liquidazione dell'imposta annuale⁽⁷³⁾; *ii*) una nota esplicativa delle informazioni sui ricavi e sugli elementi quantitativi utilizzati per calcolare l'imposta e la cui finalità è essenzialmente quella di rendere più intellegibili i dati riportati nel prospetto e di fornire informazioni aggiuntive sull'origine e sulle modalità di raccolta delle informazioni poste a base della determinazione della base imponibile.

11. – *La controversa natura giuridica della imposta sui servizi digitali*

Alla luce di tutto quanto sin qui illustrato, ed in virtù degli aspetti caratterizzanti la disciplina della *digital service tax* italiana, si ritiene indispensabile effettuare talune considerazioni in merito alla natura giuridica dell'imposta attualmente vigente nel nostro Paese, trattandosi di un profilo di indubbio rilievo sul quale, tuttavia, non si ravvisa ad oggi una concordia di opinioni da parte degli Autori che si sono dedicati allo studio e all'approfondimento del tema. Difatti, nonostante possa apparire pressoché scontata – ed in tal senso si esprime chiaramente l'Amministrazione finanziaria⁽⁷⁴⁾, in sostanziale accordo con quanto originariamente affermato

⁽⁷²⁾ Al riguardo, in dottrina si è posta in luce la differenza esistente rispetto alla disciplina europea, considerato che la Proposta di direttiva COM(2018) 148 final contempla anche per l'ISD un meccanismo simile al “*One Stop Shop*” previsto in materia iva: “The corresponding provisions of the EU Proposal (articles 9-19) are broadly similar, however, there is an important difference: under article 10(3) of the EU Proposal, if a taxable person is liable to pay DST in more than one Member State, the taxable person can choose the Member State in which to request the DST registration. Article 16 of the EU Proposal then provides that the total DST due by the taxpayer is declared and paid in the Member State of identification; that Member State shall then notify the other Member States where DST is due of the amounts and transfers the monies due to the competent Member State. This EU-wide compliance approach (a sort of “DST One-Stop Shop”) is not reflected in the Italian DST law; therefore, a taxable person liable for Italian DST will have to register for DST in the country and submit DST returns and payments directly to the Italian tax authorities, regardless of whether it is also liable for DST in other Member States”. Cfr. L. Bellavite – D. Morabito – R. Tognellini, *The digital service tax in Italy: main characteristics and practical issues*, cit., 354.

⁽⁷³⁾ Cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 8, secondo cui il prospetto analitico deve essere intestato al soggetto passivo tenuto all'obbligo di dichiarazione e versamento e, se del caso, deve riportare i dati identificativi del rappresentante fiscale o della società designata.

⁽⁷⁴⁾ Cfr. circolare n. 3/E, cit., par. 10, ove l'Agenzia delle entrate “desume” la natura

dalla Commissione europea⁽⁷⁵⁾ – la qualificazione dell'imposta in oggetto come "indiretta", tale conclusione si ritiene tutt'altro che pacifica. A tal proposito, sebbene parte della dottrina concordi con tale opinione⁽⁷⁶⁾, taluni Autori hanno posto in luce come sussistano, al contrario, diversi "indizi" che deporrebbero a favore del riconoscimento della natura "diretta" dell'ISD e, più in particolare, di una sua possibile assimilazione alle imposte sulle vendite. Sul punto si è difatti osservato che, operando una classificazione dell'imposta in base alla sua "funzione fiscale" e, quindi, "dell'indice di capacità contributiva da essa colpito", il tributo sarebbe "ragionevolmente da annoverare tra le imposte c.d. dirette. Questo perché, dall'analisi del presupposto di fatto del tributo (...) emerge come il

indiretta dell'imposta, essenzialmente, da due circostanze. In primo luogo, deporrebbe in tal senso il fatto che l'ISD non compaia nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni concluse dall'Italia, né potrebbe ritenersi inclusa nel relativo ambito applicativo in forza dell'assimilazione operata dall'art. 2, par. 4 del Modello di Convenzione OCSE: difatti, rileva l'Amministrazione, l'ISD "non si applica sul reddito ma sui corrispettivi lordi percepiti nell'anno solare a fronte di specifici servizi digitali". Ed inoltre, secondo quanto indicato nella circolare, un'ulteriore conferma della natura indiretta dell'imposta sarebbe ravvisabile nella previsione di cui all'art. 1, 44° comma, l. n. 145 del 2018, il quale dispone che "Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione dell'imposta sui servizi digitali, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni previste in materia di imposta sul valore aggiunto, in quanto compatibili".

Si segnala peraltro che, in virtù del riconoscimento della natura indiretta dell'ISD, la circolare conferma la possibilità che, ai sensi dell'art. 99 t.u.i.r., essa sia portata in diminuzione dal reddito complessivo del soggetto ires nell'esercizio in cui avviene il relativo pagamento, nonché la deducibilità dell'imposta anche dalla base imponibile Irap, qualora rientrante in una voce che concorre alla determinazione del valore della produzione netta del soggetto passivo. A tal riguardo, in verità, si è sottolineato in dottrina come la deducibilità dell'ISD dovrebbe essere riconosciuta indipendentemente dalla natura diretta o indiretta dell'imposta: «if categorized as a direct tax, the Italian DST would be deductible as it is not a tax on income; while, if classified as an indirect tax, the tax would be equally deductible, as it lacks a legal mechanism for transferring the burden to consumers or other persons». Cfr. D. Stevanato, *A critical review of Italy's digital service tax*, cit., 422.

⁽⁷⁵⁾ Cfr. COM(2018) 148 final, cit., 5, ove la Commissione sottolinea chiaramente la natura indiretta dell'ISD, nell'individuare nell'art. 113 TFUE la base giuridica su cui fondare la propria azione "armonizzatrice": "La proposta di direttiva si fonda sull'articolo 113 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE). Tale disposizione permette al Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale europeo, di adottare le disposizioni che riguardano l'armonizzazione della legislazione degli Stati membri relativa ad altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza".

Tuttavia, come evidenziato in dottrina, tale affermazione è "unconvincing". Cfr. D. Stevanato, *A critical review of Italy's digital service tax*, cit., 421.

⁽⁷⁶⁾ In merito a tale opinione, sulla quale si ritiene senz'altro di concordare, ci si soffermerà più approfonditamente nel prosieguo.

medesimo, essenzialmente rappresentato dalla fornitura di servizi digitali, costituisce pur sempre una manifestazione diretta di capacità contributiva – quantitativamente riconducibile al ricavo realizzato – del soggetto che tale fornitura ha posto in essere. Più in particolare, l’ISD, similmente ad altri tributi quali, ad esempio, l’imposta sulla fabbricazione (o ‘accisa’) sui prodotti energetici (...) parrebbe rientrare nel *genus* delle imposte c.d. sulle vendite, come tale tesa a colpire l’indice di capacità contributiva rappresentato da una prestazione di servizi digitali atta ad essere ‘commercializzata’ presso i relativi committenti ed idonea, pertanto, a generare un arricchimento in capo al soggetto prestatore” (77). Ed inoltre, a parere di tale dottrina, il riconoscimento della suddetta natura in capo all’imposta sui servizi digitali non potrebbe negarsi nemmeno obiettando che, similmente alle imposte indirette, anche il “peso” dell’ISD potrebbe in ipotesi essere traslato sull’utente del servizio digitale, includendo l’ammontare del tributo nel corrispettivo del servizio medesimo. Difatti, seppur tale eventualità sia senz’altro possibile, ciò che invero rileverebbe sarebbe l’assenza di una previsione legislativa che contempra espressamente il diritto del prestatore del servizio di rivalersi sul consumatore (78).

Da ultimo, gli Autori che hanno ritenuto di qualificare l’imposta in esame come “diretta”, hanno inoltre osservato che il riconoscimento della “natura di imposta sulle vendite dell’ISD, giustificata dall’adozione, quale indice di capacità contributiva, del ricavo realizzato dal soggetto prestatore a seguito della fornitura di servizi digitali resa, consentirebbe (...) di escludere una declaratoria di incostituzionalità per violazione dell’art. 53 Cost.” (79). A conferma di ciò, si è sottolineato anzitutto come non siano ravvisabili declaratorie di incostituzionalità di tributi concettualmente si-

(77) In tal senso F. Pedrotti, *Prime osservazioni in merito all’abrogata imposta sulle transazioni digitali e all’imposta sui servizi digitali introdotta dalla L. 30 dicembre 2018*, n. 145, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 110 ss.

(78) Di questo avviso è F. Pedrotti, *Prime osservazioni in merito all’abrogata imposta sulle transazioni digitali e all’imposta sui servizi digitali introdotta dalla L. 30 dicembre 2018*, n. 145, cit., 112, il quale ritiene che possibili traslazioni economiche del tributo sarebbero fenomeni giuridicamente irrilevanti proprio in ragione del fatto che “la legge non contempla un obbligo o (semplice) diritto di rivalsa in capo al primo dei due soggetti”.

Nello stesso senso anche D. Stevanato, *A critical review of Italy’s digital service tax*, cit., 421: “(...) the lack of any juridical means of redress and the practical difficulty of transferring the burden to other persons is a hint of the “direct” nature of both the EU and the Italian DST, which could be reasonably framed as an excise or a business tax on some digital activities”.

(79) Dubbio di costituzionalità che, a parere dell’Autore, potrebbe invece essere sollevato alla luce del fatto che l’imposta sarebbe commisurata ad una grandezza economica lorda.

mili all'ISD e, in secondo luogo, come talune pronunce della Consulta abbiano espresso principi che depongono a favore di tale impostazione teorica. Il riferimento sarebbe, in particolare, “alla sentenza del 21 maggio 2001, n. 156, laddove i Giudici – ai quali è stata sottoposta la questione di legittimità costituzionale dell'Irap in quanto tributo la cui base imponibile, ossia il ‘valore della produzione netta’, è una grandezza economica lorda diversa e maggiore del reddito – hanno dichiarato infondata la predetta questione di costituzionalità sostenendo, tra l’altro, che compete al legislatore desumere i fatti espressivi di capacità contributiva ‘da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale’”⁽⁸⁰⁾.

Ebbene, nonostante si ritenga senz’altro di concordare con talune delle considerazioni espresse dalla dottrina poc’anzi citata, si è tuttavia dell’opinione che attribuire all'ISD natura di “imposta diretta” non sia né corretto né, tantomeno, coerente rispetto alla sostenuta equiparazione della stessa alle imposte di fabbricazione alle quali, come noto, deve riconoscersi la diversa natura di “imposte indirette”⁽⁸¹⁾.

Ciò posto, sembra anzitutto opportuno ricordare brevemente che l'ISD ha quale obiettivo quello di assoggettare ad imposizione i ricavi lordi derivanti dallo svolgimento di tre distinte tipologie di servizi digitali, ovvero: *i)* la veicolazione su un’interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia; *ii)* la messa a disposizione di un’interfaccia digitale multilaterale che consenta agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi; *iii)* la trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall’utilizzo di un’interfaccia digitale.

Trattasi, come già in precedenza evidenziato, di fattispecie che – seppur tra loro distinte – possiedono tutte un tratto comune, rappresentato dalla necessaria (*rectius*, fondamentale) partecipazione degli utenti alla creazione di un valore che, assumendo un rilievo economicamente valutabile, può di conseguenza essere oggetto di tassazione. E la creazione di tale valore, espressione “tassabile” dell’interazione degli utenti sull’interfaccia digitale, è rappresentata – in concreto – dai “dati” generati dagli utenti

⁽⁸⁰⁾ F. Pedrotti, *Prime osservazioni in merito all’abrogata imposta sulle transazioni digitali e all’imposta sui servizi digitali introdotta dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145*, cit., 112 ss.

⁽⁸¹⁾ Sul tema, e per maggiori approfondimenti, si vedano: C. Verrigni, *Le accise nel sistema di imposizione sui consumi*, Torino, 2017; C. Corrado Oliva, *Il presupposto di accise e dazi doganali. Tra diritto eurounitario e principi costituzionali*, Padova, 2018; M. Logozzo, *Le accise: inquadramento sistematico e questioni aperte*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 129 ss.

medesimi che, una volta elaborati dai gestori delle piattaforme, rendono possibile la prestazione di quei servizi digitali individuati dall'art. 1, 37° comma, l. n. 145 del 2018. A tal riguardo, come si è sottolineato in dottrina, la “centralità dei dati” ovvero, più correttamente, il “potere di controllo sui dati” costituisce l'elemento peculiare e caratteristico di tutte le tipologie di servizi digitali contemplati dalla norma citata, manifestandosi tuttavia con maggiore intensità nel caso dei servizi di veicolazione di pubblicità mirata (cfr. art. 1, 37° comma, lett. a) e di trasmissione di dati raccolti dagli utenti (cfr. art. 1, 37° comma, lett. c), “connotati da un forte grado di complementarità”⁽⁸²⁾. Assumendo difatti come valore di riferimento essenziale, in entrambe le ipotesi menzionate, il “dato” ovvero, come accennato poc'anzi, il “potere di controllo sul dato”, si osserva che nel caso dei servizi di cui alla citata lett. a) la prestazione di pubblicità mirata agli utenti è resa possibile grazie ad un'attività di “profilazione” degli stessi che, a propria volta, può essere realizzata attraverso quei medesimi dati che gli utenti forniscono accedendo e/o interagendo su un'interfaccia digitale; nell'ipotesi, invece, dei servizi di cui alla successiva lett. c), i dati relativi agli utenti che accedono ad una piattaforma digitale sono oggetto di elaborazione da parte del gestore della stessa, il quale consentirà poi lo “sfruttamento” del relativo valore economico da parte di soggetti terzi.

Alla luce di quanto illustrato, pare quindi evidente la somiglianza del “criterio ispiratore” della disciplina delle suddette fattispecie, ove “nel caso dei servizi di pubblicità mirata (...) il profilo rilevante è quello del potere di sfruttamento dei dati nell'orientare la “direzione” (in termini di contenuti confacenti ai gusti e alle esigenze del destinatario) del messaggio pubblicitario” e “nel caso dei servizi di trasmissione di dati, il profilo rilevante è quello del controllo dei mezzi di acquisizione dei dati e della capacità di disporne nell'interesse altrui”⁽⁸³⁾. Ciò posto, occorre senz'altro fare presente che anche nella fattispecie contemplata dall'art. 1, 37° comma, lett. c) il “dato” (*rectius*, il “potere di controllo” sul dato) acquisisce un rilievo essenziale, seppur meno evidente in ragione del fatto che in quest'ultima ipotesi “l'interfaccia appare (...) essenzialmente come un sistema di ‘comunicazione’, piuttosto che come un sistema di ‘controllo’”⁽⁸⁴⁾.

⁽⁸²⁾ G. Frasoni, *Note sul presupposto dell'imposta sui servizi digitali*, cit., 13 ss.

⁽⁸³⁾ In questi termini G. Frasoni, *Note sul presupposto dell'imposta sui servizi digitali*, cit., 13 ss.

⁽⁸⁴⁾ Tuttavia, come sottolineato in dottrina, “si tratta di un'impressione superficiale, perché anche nel mondo non digitale la titolarità delle vie di comunicazione garantisce, al

Ebbene, alla luce delle riflessioni sin qui svolte sembra dunque ragionevole affermare che il presupposto di applicazione dell'imposta sui servizi digitali sia rappresentato da quel valore che l'impresa (o il gruppo di imprese) è capace di generare grazie al contributo degli utenti localizzati nel territorio dello Stato i quali, accedendo ad un'interfaccia digitale, forniscono (consapevolmente o inconsapevolmente) dati che – una volta “rielaborati” – consentono al gestore della piattaforma di realizzare un ricavo.

Ma se così è, non pare allora residuare alcun dubbio in merito al riconoscimento, in capo all'ISD, della natura di “imposta indiretta” e “reale”, in quanto volta a “colpire” i ricavi lordi derivanti dalla fornitura di servizi digitali specificamente individuati, nella misura in cui l'utente che usufruisce di tali servizi possa essere geolocalizzato nel territorio italiano.

Ed ancora, pur condividendone la disciplina quanto ai profili attinenti all'accertamento, alle sanzioni, alla riscossione e al contenzioso, la *digital service tax* non può in alcun caso ritenersi equiparabile all'iva essendo, di conseguenza, pienamente compatibile con essa ed altresì coerente rispetto al divieto, posto dall'attuale art. 401 della dir. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, di istituire imposte sul volume d'affari. Si ricordi, in particolare, come i Giudici europei abbiano categoricamente escluso che imposte sul consumo non caratterizzate dalla “generalità” in quanto destinate a colpire unicamente settori economici particolari, possano considerarsi simili all'iva⁽⁸⁵⁾.

A tal riguardo sembra tuttavia interessante fare presente che, in sostanziale contrapposizione rispetto all'orientamento giurisprudenziale unionale, l'Avvocato Generale Juliane Kokott ha espresso in plurime occasioni un parere difforme in merito alla natura giuridica di un tributo – ovvero l'imposta sulla pubblicità vigente in Ungheria – che, seppur peculiare e differente rispetto al modello di ISD (sia italiana sia europea) può in una certa misura ritenersi ad esso assimilabile. Come poc'anzi accennato, difatti, almeno in tre distinte circostanze l'Avvocato Generale Kokott ha fermamente sostenuto la somiglianza del tributo citato “ad un'imposta (diretta) speciale sul reddito”⁽⁸⁶⁾ di talune specifiche tipologie di imprese

tempo stesso, anche un controllo sulla comunicazione medesima”. Cfr. G. Fransoni, *Note sul presupposto dell'imposta sui servizi digitali*, cit., 13 ss.

⁽⁸⁵⁾ Cfr. *ex multis*, CGUE, 14 ottobre 1999, causa C-439-97, *Sandoz GmbH c. Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland*; Id., 3 marzo 2020, causa C-75/18, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*.

⁽⁸⁶⁾ Cfr. CGUE, 3 marzo 2020, causa C-75/18, cit., Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott, 13 giugno 2019, par. 35.

(*id est*, le imprese di telecomunicazioni) precisando altresì che, diversamente dalle “imposte sui redditi dirette ‘normali’”, la fattispecie in discorso fa riferimento “quanto alla base imponibile, non all’utile conseguito – quale differenza fra due capitali di esercizio all’interno di un determinato periodo – bensì al fatturato realizzato all’interno di un determinato periodo”. Ma “ciò”, precisa ancora l’Avvocato Generale Kokott, “non incide peraltro sulla natura di imposta *diretta* sul reddito”⁽⁸⁷⁾.

Ebbene, come si è prima d’ora avuto occasione di osservare, si è dell’opinione di non condividere la qualificazione dell’ISD (e, più in generale, di qualsiasi tributo analogo all’imposta sui servizi digitali originariamente concepita nel contesto europeo) quale imposta diretta. Ad ulteriore sostegno della natura “indiretta” dell’ISD, sia peraltro sufficiente rilevare che la scelta operata dalla Commissione europea con la Proposta di Direttiva COM (2018) 148 final, volta ad individuare una c.d. “*short term solution*” di rapida attuazione non avrebbe mai potuto condurre all’introduzione di un’imposta “diretta”, stante la necessità – in un’ipotesi di tal genere – di rinegoziare tutte le Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni in vigore⁽⁸⁸⁾.

Da ultimo, occorre rilevare che la disciplina dell’ISD differisce sostanzialmente rispetto a quella dell’iva quanto al meccanismo di rivalsa e detrazione che rende peculiare quest’ultimo tributo, difettando dunque del carattere della neutralità, assumendo più l’aspetto di un’imposta “a cascata”⁽⁸⁹⁾ e, di conseguenza, risultando pienamente deducibile dal red-

⁽⁸⁷⁾ Cfr. CGUE, 3 marzo 2020, causa C-323/18, *Tesco-Global Áruházak Zrt. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, Conclusioni dell’Avvocato Generale Juliane Kokott, 4 luglio 2019, par. 34.

Nello stesso senso si veda altresì: CGUE, 3 marzo 2020, causa C-482/18, *Google Ireland Limited c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága*, Conclusioni dell’Avvocato Generale Juliane Kokott, 12 settembre 2019, par. 33.

⁽⁸⁸⁾ Diversamente, per quanto concerneva la c.d. “*long term solution*” dell’*Action Plan* proposto dalla Commissione europea nel 2018 faceva altresì parte una Raccomandazione agli Stati membri affinché la soluzione globale (illustrata nella Proposta di Direttiva COM(2018)147 final) fosse inclusa all’interno delle Convenzioni in materia di doppia imposizione concluse con le giurisdizioni dei Paesi terzi (cfr. C(2018) 1650 final, *Raccomandazione della Commissione del 21.3.2018 relativa alla tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*, cit., 4).

⁽⁸⁹⁾ Cfr. A. Uricchio, *Manuale di diritto tributario*, Bari, 2020, 380 ss., il quale riconosce che l’imposta abbia maggiori affinità con l’abrogata ige.

Si rileva tuttavia che, nonostante l’ISD abbia la parvenza di un’imposta “a cascata”, il rischio che si verifichino fenomeni di doppia imposizione sarebbero scongiurati in ragione del fatto che, per come è strutturata, essa garantisce il “frazionamento” dei ricavi imponibili in capo ai diversi soggetti che intervengono nella catena del valore, dimodoché sia oggetto di considerazione solo la porzione dagli stessi trattenuta. Su tale profilo ci si è soffermati in precedenza, con particolare riguardo ai servizi di cui all’art. 1, 37° comma, lett. a).

dito complessivo del soggetto passivo ai fini ires *ex art.* 99 t.u.i.r. nonché, peraltro, dalla base imponibile irap, trattandosi di un onere fiscale “inerte e documentato”⁽⁹⁰⁾.

Profili di somiglianza sussistono, invece, tra l’ISD e l’irap⁽⁹¹⁾, essendo altresì ravvisabili talune affinità rispetto alle accise⁽⁹²⁾.

12. – *Brevi considerazioni a margine del Convegno “Nuovi profili di Diritto Tributario dell’Unione Europea”, in memoria di Paolo Centore*

Il 22 ottobre 2021 si è tenuto presso l’Università di Parma il Convegno, in memoria di Paolo Centore, dal titolo “Nuovi profili di Diritto Tributario dell’Unione europea”. Ebbene, nella prestigiosa cornice del-

Sulla natura “indiretta” dell’imposta sui servizi digitali si veda inoltre A. Perrone, *L’equa tassazione delle multinazionali in Europa: imposizione sul digitale o regole comuni per determinare gli imponibili?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 87 ss., il quale sostiene che «sebbene si riferisca al volume di ricavi generato in uno Stato membro in base al ruolo significativo giocato dagli utenti nella creazione del valore, [l’ISD] non può essere considerata come un’imposta sul reddito (ove non opera l’attività di “armonizzazione”), ma è un tributo indiretto sulla creazione del valore».

⁽⁹⁰⁾ In questi termini M. Logozzo, *Tassazione della digital economy: l’imposta sui servizi digitali (ISD)*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 822 ss.; A. Uricchio – W. Spinapolice, *La corsa a ostacoli della web taxation*, in *Rass. trib.*, 2018, 479.

⁽⁹¹⁾ Si veda sul punto A. Uricchio, *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, in *Giur. it.*, 2019, 1757, il quale afferma: “È evidente la natura di imposta indiretta, con profili di somiglianza col presupposto impositivo e la base imponibile dell’IRAP: il “valore prodotto” dall’apporto degli utenti nell’utilizzo dei servizi, forniti da una “autonoma organizzazione” d’impresa, tramite piattaforma digitale”.

⁽⁹²⁾ Non si concorda, invece, con l’opinione di quegli Autori che ritengono che l’ISD abbia natura di *equalisation levy*. Difatti, l’ambito di applicazione dell’ISD è senz’altro più ampio, trattandosi di un’imposta non destinata a colpire solo i servizi c.d. B2B. Il riferimento è a L. Del Federico – C. Ricci, *La proposta OECD dell’Equalisation Levy e la soluzione italiana*, in *Profili fiscali dell’economia digitale*, cit., 54 ss., i quali sostengono la natura di “*equalisation levy*”, ovvero di “imposta perequativa” della *digital tax* italiana. Si tratterebbe, nell’opinione degli A., di una tipologia peculiare di imposta indiretta che, a differenza di altre imposte indirette quali, ad esempio, l’iva, “graverebbe non sul consumatore finale ma sul fornitore dei beni e servizi e non sarebbe necessariamente commisurata al corrispettivo pattuito nelle transazioni, ma potrebbe essere determinata in funzione del volume dei dati e più in generale dei prodotti e servizi venduti”. Come è stato osservato dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 3 del 2021 “l’attuale disciplina si distingue dal precedente tentativo di introduzione di una misura dedicata all’equalizzazione fiscale in ambito digitale, ad opera della legge 27 dicembre 2017 (legge di bilancio 2018), commi da 1011 a 1019. Tale ultima norma, ormai abrogata, richiedeva che i servizi fossero resi verso soggetti operanti come sostituti d’imposta, individuati dall’articolo 23 del d.p.r. n. 600 del 1973, limitando l’applicazione ai soli rapporti “*business to business*” o “B2B”, con la conseguenza che il soggetto committente, ossia il fruitore del servizio (o utente), nella vigente disciplina può rivestire qualunque forma e operare in qualità sia di soggetto economico, sia di privato consumatore.

l'Aula Magna dell'Università stessa, grazie all'invito del Professor Alberto Comelli, si è avuta l'opportunità di condividere talune brevi riflessioni in merito al tema oggetto della presente relazione, (riflessioni) all'esito delle quali si è sviluppato un interessante dibattito cui si ritiene fondamentale accennare.

A tal proposito, giova anzitutto ricordare che nella giornata precedente al Convegno in oggetto, ovvero il 21 ottobre, sei Paesi membri dell'OCSE – Austria, Francia, Italia, Spagna, Regno Unito e Stati Uniti d'America – hanno stipulato un accordo di natura transitoria volto a “disciplinare” i rapporti tra loro intercorrenti, sotto il profilo economico e commerciale, nelle more della definitiva implementazione del *Pillar One* ⁽⁹³⁾. Tale accordo, correttamente definito in termini di “compromesso politico” fa seguito al tanto auspicato raggiungimento, l'8 ottobre 2021, di un consenso quasi unanime tra i Paesi membri dell'OCSE con riferimento al c.d. “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”, proposto dall'*Inclusive Framework* nell'intento di raggiungere quel traguardo che dovrebbe idealmente condurre, dal 2023, all'implementazione di un unico strumento comune capace di porre fine alle c.d. *tax challenges arising from digitalisation* ⁽⁹⁴⁾.

⁽⁹³⁾ Cfr. Ministero dell'Economia e delle finanze, *Dichiarazione congiunta di Austria, Francia, Italia, Spagna, Regno Unito e Stati Uniti concernente un compromesso su un approccio transitorio alle misure unilaterali esistenti durante il periodo transitorio prima dell'effettiva applicazione del primo pilastro*, annunciata con il Comunicato Stampa n. 195 del 21 ottobre 2021.

Più precisamente, secondo il menzionato accordo si è previsto che Austria, Francia, Spagna, Italia e Regno Unito non saranno tenuti ad abrogare le rispettive *web tax*, attualmente vigenti, prima dell'effettiva applicazione del *Pillar One*. Tuttavia, nella misura in cui le imposte maturate nei suddetti Paesi – successivamente al raggiungimento dell'accordo politico e prima dell'effettiva applicazione del *Pillar One* – eccedano un importo equivalente all'imposta dovuta ai sensi del Primo Pilastro nel primo anno intero di sua attuazione, tale eccedenza sarà detratta dalla porzione di imposta sul reddito delle società dovuta, associata all'*Amount A*. Dal canto loro, gli USA hanno accettato di porre fine alle azioni commerciali proposte nei confronti dei predetti Paesi, impegnandosi a non imporne di ulteriori.

In definitiva, grazie al citato accordo emerge senz'altro il particolare vantaggio conseguito dagli Stati Uniti, i quali hanno ottenuto il riconoscimento di un futuro credito d'imposta con riferimento alle imposte sui servizi digitali che, sino alla definitiva attuazione del *Pillar One*, saranno tenuti a versare in favore di Austria, Francia, Italia, Spagna e Regno Unito.

⁽⁹⁴⁾ Alla data dell'8 ottobre 2021, difatti, 136 Paesi membri dell'OCSE su 140 hanno raggiunto un consenso in merito al citato “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”, proposto dall'*Inclusive Framework*.

Si segnala, inoltre, che nel corso del G20 tenutosi a Roma il 30 ottobre 2021 è stato, finalmente, approvato l'accordo sulla c.d. *minimum tax*. Si veda, sul tema: G20 Rome Leader's Declaration, par. 32, *International taxation*: “The final political agreement as set

Ciò premesso saranno di seguito illustrate le considerazioni svolte, a commento delle tematiche oggetto della presente relazione, dal Professor Gianluigi Bizioli e dal Professor Andrea Carinci, a tal fine intervenuti quali “*discussant*”.

Il Professor Bizioli, premesse talune perplessità in merito alla futura collaborazione degli Stati Uniti nell’approvazione del *Pillar One* e, conseguentemente, all’effettiva abrogazione delle *web tax* “unilaterali” attualmente in vigore, ha svolto un interessante riflessione con riferimento a quello che, nella sua opinione, costituirebbe il reale profilo problematico dell’imposta sui servizi digitali. Difatti, a parere del Professor Bizioli, non sarebbe corretto individuare l’aspetto “critico” dell’ISD nella difficoltà di delineare i limiti di una nuova ricchezza da assoggettare ad imposizione ovvero, più precisamente, il valore (suscettibile di valutazione economica) generato grazie al contributo e alla partecipazione dell’utente rispetto al servizio digitale fornito dal gestore della piattaforma digitale. Al contrario, come peraltro sarebbe dimostrato dalle finalità perseguite in sede OCSE nel contesto del Primo Pilastro, dovrebbe più correttamente porsi l’attenzione – in via essenzialmente esclusiva – sulla inadeguatezza delle tradizionali regole di collegamento all’imposizione e, pertanto, sulla necessità di individuare nuovi criteri di localizzazione (non più fondati sulla presenza “fisica”) che siano in grado di attribuire rilevanza alla figura dell’utente. Non sarebbe ravvisabile, dunque, alcuna “nuova” ricchezza da sottoporre a tassazione attraverso l’imposta sui servizi digitali, trattandosi unicamente di un “problema di localizzazione” cui, erroneamente, si è tentato di porre rimedio introducendo una nuova imposta volta a colpire i ricavi.

Di contrario parere rispetto al Professor Bizioli è risultato essere il Professor Carinci, alla cui opinione ritiene di aderire anche chi scrive, il quale ha sostenuto con fermezza la tesi secondo la quale l’ISD è un’impo-

out in the Statement on a TwoPillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy and in the Detailed Implementation Plan, released by the OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) on 8 October, is a historic achievement through which we will establish a more stable and fairer international tax system. We call on the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS to swiftly develop the model rules and multilateral instruments as agreed in the Detailed Implementation Plan, with a view to ensure that the new rules will come into effect at global level in 2023. We note the OECD report on Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS identifying developing countries’ progress made through their participation in the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS and possible areas where domestic resource mobilisation efforts could be further supported”.

Da ultimo, si consideri che alla luce del raggiungimento del suddetto accordo, in data 20 dicembre 2021 l’OCSE ha pubblicato un *report* volto ad illustrare, a livello “operativo”, le concrete modalità di applicazione della GloBE.

sta volta ad assoggettare ad imposizione una ricchezza nuova, che origina da modelli di *business* altrettanto nuovi. E tale ricchezza, ha sottolineato il Professor Carinci, deve essere identificata proprio in quel valore che si ottiene attraverso l'elaborazione dei dati derivanti dalla partecipazione degli utenti, non assumendo alcun rilievo, in tal senso, il concetto di "reddito" (ed il relativo modello di tassazione), che rappresenta invece la monetizzazione dei dati stessi. Con riferimento alla natura giuridica dell'imposta, inoltre, il Professor Carinci ha fatto presente che – poiché la ricchezza da sottoporre a tassazione è rappresentata dal valore dei dati – l'ISD avrebbe dovuto essere concepita come una nuova imposta patrimoniale sui dati medesimi o, al più, come un'accisa sugli stessi.

13. – Osservazioni conclusive

L'imposta sui servizi digitali italiana è destinata a perdere la propria efficacia nel momento in cui – e si auspica che ciò avvenga nel minor tempo possibile – sarà individuata una soluzione, definitiva e coordinata a livello globale, che ponga finalmente rimedio alle numerose problematiche che sono sorte in ragione del progressivo affermarsi ed evolversi di un'economia di natura digitale⁽⁹⁵⁾.

Nelle more che ciò avvenga, la scelta adottata dal Legislatore italiano non può di certo considerarsi del tutto soddisfacente, essendo peraltro stata – quantomeno in parte – "obbligata" sia dall'urgenza di prevedere un meccanismo potenzialmente idoneo a contrastare fenomeni BEPS, sia

⁽⁹⁵⁾ L'art. 1, comma 49-*bis*, l. n. 145 del 2018, introdotto dalla l. n. 160 del 2019, dispone difatti che: "I commi da 35 a 49 sono abrogati dalla data di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale" (c.d. "sunset clause").

Al riguardo, si è osservato in dottrina che "L'aspetto più interessante e problematico che una tale disposizione solleva è che la stessa sembra rappresentare, più che una norma giuridica, un impegno politico: nonostante la sua formulazione assertiva e incondizionata (...) non si vede come la disposizione possa operare automaticamente e senza alcun ulteriore intervento del legislatore, appunto per effetto delle future nuove "disposizioni", dato che queste ultime sono individuate in modo molto generico, né potrebbe essere altrimenti. Le future "disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale", infatti, dovranno essere individuate, onde verificare se effettivamente le stesse potranno far ritenere superate le esigenze sottese all'imposta sui servizi digitali. L'impressione, cioè, è che ci sarà bisogno di una futura ulteriore norma di abrogazione espressa, il che induce a pensare che il citato comma 49-*bis* abbia la valenza di un vincolo di carattere "politico" per il futuro legislatore, fermo restando che un vincolo del genere non può avere carattere cogente, dato che il legislatore futuro sarà libero, come sempre accade in situazioni del genere, di decidere diversamente". In tal senso D. Stevanato, *Dalla Proposta di Direttiva europea sulla Digital Service Tax all'imposta italiana sui servizi digitali*, in *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit., 135 ss.

dall'adozione – da parte di numerosi stati Europei (ed extra-europei) – di tributi con analoga funzione. Tuttavia è senz'altro importante porre in evidenza che, pur non essendo esente da critiche, l'imposta sui servizi digitali attualmente vigente rappresenta – oggi – l'unico strumento che potrebbe essere in grado di assoggettare ad imposizione una (sia pur minima) parte della smisurata ricchezza generata dai grandi giganti del *web*. Una scelta, quella italiana, forse non del tutto appropriata, in una certa misura discutibile, ma che ad oggi costituisce una necessaria e irrinunciabile soluzione di compromesso ormai non più rinviabile.

Si tratta di un'imposta dalla struttura peculiare e complessa, alla definizione della cui disciplina ha fornito un contributo essenziale l'Amministrazione finanziaria. Un'imposta che, sebbene numerose siano le criticità (cui si è tentato di dar conto nei precedenti paragrafi) tutt'ora prive di un'adeguata risoluzione e che si accompagnano alla profonda ed innegabile differenza che sussiste rispetto al progetto di lavoro delineato nel contesto internazionale⁽⁹⁶⁾, appare conforme al principio di capacità contributiva consacrato nell'art. 53 Cost. E, proprio a tal riguardo, è di indubbio interesse osservare come sia profondamente cambiato l'atteggiamento del Legislatore che, adottando una prospettiva fortemente innovativa, è giunto ormai ad individuare nuovi indici di capacità contributiva differenti rispetto a quelli tradizionali (*id est*, reddito, patrimonio, consumo), tenuto conto del mutato contesto economico⁽⁹⁷⁾.

⁽⁹⁶⁾ Sull'evoluzione degli studi in ambito OCSE, sino alla prima metà del 2020, si consenta il rinvio a G. Corasaniti, *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, 1411 ss.

Si veda inoltre, ai fini di una più approfondita analisi in merito all'idoneità delle proposte formulate – sia in seno all'OCSE sia in ambito europeo – di garantire un "ripristino" dell'equità del sistema tributario: G. Bizzioli, *Fairness of the Taxation of the Digital Economy*, in *Tax and the Digital Economy. Challenges and Proposals for Reform*, W. Haslechner – G. Kofler – K. Pantazatos – A. Rust (eds.), vol. 69, Alphen aan den Rijn, 2019, 49 ss.

Si segnala inoltre che nell'ottobre dello scorso anno il Segretariato dell'OCSE ha pubblicato due documenti (c.d. *blueprint*), poi sottoposti a pubblica consultazione, all'interno dei quali sono state illustrate con particolare attenzione le strutture del *Pillar One* e del *Pillar Two* (cfr. OCSE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing; OCSE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing).

Per un maggiore approfondimento si veda la Nota di aggiornamento di Confindustria, *Tassazione dell'economia digitale. Interventi e prospettive in ambito internazionale, europeo e domestico*, 17 maggio 2021.

Con riferimento al contesto nazionale manca inoltre – e non è certo un profilo di rilevanza trascurabile – una qualunque forma di coordinamento rispetto all'art. 162, lett. f-bis), t.u.i.r.

⁽⁹⁷⁾ Cfr. F. Gallo, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, 771.

Come poc'anzi accennato, tuttavia, sebbene l'imposta sui servizi digitali non possa evidentemente trovare la propria "giustificazione" costituzionale nei comuni indici di capacità contributiva, ciò non deve indurre a dubitare della sua legittimità e "compatibilità" rispetto all'art. 53 Cost. Si ricordi, difatti, che la Corte costituzionale ha espressamente affermato che "in un contesto complesso come quello contemporaneo, dove si sviluppano nuove e multiformi creazioni di valore, il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono avere una forza o una potenzialità economica" (98).

E "non tradizionale", peraltro, è altresì il criterio di collegamento territoriale cui occorre fare riferimento ai fini dell'applicazione dell'ISD, imposta che non attribuisce alcuna importanza al requisito della residenza in Italia dell'utente del servizio digitale, dovendo ritenersi rilevante in via esclusiva la presenza fisica dell'utente medesimo – e del dispositivo utilizzato per accedere all'interfaccia digitale – ai fini dell'imponibilità dei servizi individuati dall'art. 1, 37° comma, l. n. 145 del 2018.

Di certo, come autorevolmente sostenuto dal Professor Cesare Glendi in chiusura del Convegno, in memoria di Paolo Centore, dal titolo "*Nuovi profili di Diritto Tributario dell'Unione europea*", sarebbe auspicabile che la dottrina dedicatesse un maggiore impegno al tentativo di fornire un inquadramento sistematico dell'ISD. Difatti, se non può dubitarsi dell'importanza di individuare un fondamento giuridico che possa "giustificare" l'introduzione dell'imposta sui servizi digitali, comprendere quale realmente sia la natura giuridica della stessa è questione di rilievo cruciale, specie per scongiurare il rischio che l'ISD, una volta "a regime" non sia in grado di colpire i reali destinatari della sua disciplina (*id est*, i grandi gruppi multinazionali).

Al riguardo, si ritiene peraltro fortemente auspicabile l'introduzione – a livello legislativo – di un'espressa previsione che consenta di impedire alle grandi multinazionali digitali destinate ad essere colpite dal tributo di traslare economicamente, attraverso l'aumento dei prezzi dei servizi forniti, l'onere fiscale (indirettamente) in capo agli utenti.

(98) Cfr. Corte cost., 23 dicembre 2019, n. 288, nonché Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156, ove si è affermato, con riguardo all'irap: "È costante nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo la quale rientra nella discrezionalità del legislatore, con il solo limite della non arbitrarietà, la determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva che, quale idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, può essere desunta da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza e non solamente dal reddito individuale".

In conclusione, ma senza dimenticare gli aspetti problematici che ancora permangono, si è dunque dell'opinione che l'imposta sui servizi digitali rappresenti una misura unilaterale destinata ad assoggettare ad imposizione i ricavi ottenuti dai soggetti passivi e rinvenienti dalla fornitura di taluni servizi digitali tramite l'interfaccia digitale e, di conseguenza, i ricavi ottenuti dalla monetizzazione del contributo "alla creazione di valore" da parte degli utenti.

Trattasi, nell'opinione di chi scrive, di uno strumento necessario seppur, come sottolineato in più occasioni, inevitabilmente temporaneo, in accordo con la *sunset clause* di cui all'art. 1, comma 49-*bis*, l. n. 145 del 2018. Proprio per tale ragione, volendo ricorrere alle parole del Sommo Poeta, il futuro dell'imposta sui servizi digitali italiana – destinata a sciogliersi come neve al sole – può essere raffigurato nei seguenti termini: "Così la neve al sol si disigilla; così al vento ne le foglie levi si perdea la sentenza di Sibilla" ⁽⁹⁹⁾.

GIUSEPPE CORASANTI

⁽⁹⁹⁾ Il riferimento è alla *Divina Commedia* di Dante e, nella specie, al Canto XXXIII del Paradiso, versetti nn. 64-66.