

Il percorso (incerto) della c.d. *web tax* italiana tra modelli internazionali ed eurounitari di tassazione della *digital economy*.

di Antonio Perrone - 30 agosto 2019

1

1. L'art. 1, commi 35 e segg., della Legge 30 dicembre 2018 n. 145 (legge di bilancio 2019) rappresenta almeno il terzo tentativo del nostro legislatore di disciplinare il regime di tassazione delle imprese digitali. Il primo, riconducibile al D.L. n. 50/2017, non può, a rigore, neanche essere considerato come un tentativo di dettare una disciplina sistematica, poiché di fatto si tratta di un procedimento di *disclosure* delle stabili organizzazioni. Solo impropriamente, dunque, si può parlare di una *web tax*. Il secondo, invece, riconducibile alla legge di bilancio 2018, mostra un approccio più specifico e mirato, in quanto ha comportato l'istituzione di un'imposta che avrebbe dovuto applicarsi fra operatori commerciali, c.d. *business to business*, con un'aliquota del 3% sul corrispettivo pattuito per una serie di transazioni digitali tra imprese al netto dell'IVA. Tale disciplina, tuttavia, non è mai entrata in vigore, poiché il decreto ministeriale attuativo, che doveva essere emanato entro il 30 aprile 2018, non è stato attuato. Il terzo tentativo è rappresentato, per l'appunto, dall'art. 1 sopra citato che prevede, questa volta, l'introduzione di una vera e propria imposta sulle imprese che operano nel settore digitale, denominata "imposta sui servizi digitali" (ISD).

Se i tentativi sopra sommariamente descritti sono sintomatici delle "incertezze" del nostro legislatore, va detto, però, che queste ultime sono giustificabili in quanto speculari a quelle stesse incertezze che il tema della tassazione della *digital economy* ha mostrato a livello internazionale ed eurounitario, ove è possibile ravvisare almeno tre diversi approcci.

Il primo muove dalla consapevolezza della impermeabilità delle imprese digitali ai tradizionali criteri della fiscalità internazionale, poiché quei criteri richiedono, per la loro applicazione, la presenza "fisica" nel territorio di uno Stato e quindi una stabile organizzazione. Le imprese digitali, però, proprio per le caratteristiche del loro *core business*, sono in grado di operare senza una presenza "fisica" in un dato territorio. Non si tratta, cioè, di "eludere" lo *status* di stabile organizzazione (problema affrontato nell'*Action 7 PLAN BEPS*), quanto di non aver bisogno della stessa. Pertanto, il problema da risolvere, secondo questo approccio, consiste nell'individuare un nuovo criterio di collegamento con il territorio del mercato, un *nexus* non fisico. La soluzione prospettata è stata quella di attribuire particolare rilievo ad una "presenza economica significativa" (che oggi troviamo nella nuova formulazione dell'art. 162 TUIR), che prescinde dal collegamento con il territorio e individua la presenza di un'impresa nel mercato sulla base di soli indicatori economici. Per le imprese digitali questo concetto coincide con la "presenza digitale" (cd. "*digital presence*") cui è ricondotto il concetto di stabile organizzazione digitale (SOD). In quest'ottica non si pensa, quindi, all'istituzione di un'imposta specifica ritagliata su misura per le imprese digitali, ma si tenta di attrarre queste ultime alle ordinarie forme di tassazione delle *corporate* mutando, però, i criteri di collegamento e cercando di fare in modo che la tassazione avvenga nel Paese ove è effettivamente creato il valore (*rapporto value-jurisdiction*).

Il secondo approccio è, invece, più mirato, e prevede l'istituzione di una specifica imposta pensata per quelle imprese, che tenga conto del modo in cui esse producono i loro imponibili e anche del ruolo che gli utenti generano nella realizzazione del valore.

Il terzo approccio, infine, ha ritenuto non produttivo il tentativo di cd *ring-fencing* dell'economia digitale. Si è osservato, a riguardo, che <<*the whole economy is becoming digital*>> e sebbene esistano elementi specifici e peculiari che caratterizzano le imprese *digital*, queste peculiarità non consentirebbero però di "isolare" l'economia digitale e considerarla di fatto diversa dalle tradizionali forme economiche. Questo approccio, dunque, tende a privilegiare delle soluzioni generali che affrontino il problema della tassazione delle multinazionali (e delle operazioni *cross-border*) attraverso misure che non sono pensate esclusivamente per il comparto digitale, ma che tengano conto del fatto che le più rilevanti operazioni di *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) sono state (e sono) attuate attraverso metodi, tecniche e criteri (*transfer pricing*, remunerazione degli *intangible asset*, *hybrid mismatches*, *treaty shopping*, elusione delle regole C.F.C., ecc.) sostanzialmente comuni a buona parte dei gruppi societari (e non solo alle imprese *digital*). In quest'ottica, dunque, la soluzione che si tenta di prospettare è quella di trovare dei criteri idonei a ripartire i profitti delle transazioni *intercompany* fra vari Paesi, utilizzando una formula prestabilita (c.d. *formulary approach*) che tenga conto di tutti i fattori che concorrono a creare la ricchezza (salari, vendite a destinazione, *asset*, ecc.).

2. Sintomatico di questa diversità di approcci era già il progetto anti-BEPS varato dall'OCSE che, se da un canto affrontava specificamente il tema della tassazione delle imprese digitali nell'*Action 1*, dall'altro lasciava sotto traccia, in altre *Action*, il tema del contrasto alle forme di erosione della base imponibile che quelle imprese possono realizzare. Basti pensare a tutte le misure che riguardano il problema della remunerazione degli *intangible* e la corretta applicazione dei prezzi di trasferimento. Fenomeni che sono comuni a tutte le multinazionali, sia che esse operino direttamente nel settore digitale, sia che esse si operino su mercati più tradizionali.

Quanto all'individuazione della "presenza digitale", l'*Action 1*, proponeva una serie di fattori identificativi, quali il <<revenue-based factor>> [quantitativo di ricavi ottenuti dai clienti di un determinato Paese, rilevato sulla base di tre parametri: *i*) le "*transactions covered*"; *ii*) il "*level of the threshold*"; *iii*) la "*administration of the threshold*" e cioè la capacità delle amministrazioni di identificare e misurare le vendite a distanza], i c.d. <<digital factors>> [*i*) "*a local domain name*", e cioè l'account locale dell'impresa, che vende prodotti o fornisce servizi in un determinato Paese; *ii*) "*a local digital platform*", cioè l'utilizzo di siti web o di piattaforme digitali per proporre prodotti o servizi ai clienti; *iii*) le "*local payment options*", cioè la possibilità di effettuare i pagamenti in valuta locale] e i c.d. <<user-based factors>> [attraverso i quali valutare dati ed elementi ricavabili dall'interazione con la clientela, quali : *i*) il "*Monthly Active Users*" (MAU), e cioè il numero di utenti attivi mensili che visitano abitualmente la piattaforma digitale; *ii*) il numero dei contratti regolarmente conclusi con clienti locali ("*online contract conclusion*";); *iii*) i "*data collected*" e cioè il volume dei contenuti raccolti attraverso una piattaforma digitale dagli utenti e dai clienti abitualmente residenti in un Paese per un dato periodo].

3 D'altro canto, però, l'Action 1, prevedeva il diverso criterio del *formulary approach*, nonché soluzioni specifiche quali: *i*) una ritenuta sulle transazioni digitali applicabile a tutti i pagamenti effettuati nei confronti di fornitori esteri di beni o servizi ordinati tramite il *web*; *ii*) la c.d. *equalization levy* sui ricavi generati dalla fornitura di servizi o pubblicità da parte di società estere con una presenza economica significativa nello Stato attraverso canali digitali; *iii*) la c.d. *equalization levy* sulla quantità di dati raccolti dai clienti o dagli *users* residenti in uno Stato da parte di società estere.

I tre approcci sopra sommariamente descritti erano tutti presenti nell'Action 1 ed è forse questa la ragione per cui nel *final report* non è stata raccomandata l'adozione di alcun criterio specifico.

Più di recente, nell'*interim report* (del marzo 2018), la *Task Force Digital Economy* (TFDE) dell'OCSE (che ha ricevuto un nuovo mandato sul tema) ha prospettato alcune *long-term solution* – che riprendono il concetto di *digital presence* (osservando, però, che tale soluzione, da sola, sarebbe insufficiente, essendo necessario anche un adeguamento delle regole di attribuzione dei profitti al contesto digitale) ed il c.d. *destination based system* (sistema già suggerito dall'*EU High Level Expert Group on Taxation of the DE* nominato dalla Commissione Europea), in base al quale la tassazione del reddito non avverrebbe più nello Stato in cui il gruppo opera tramite una società o una stabile organizzazione, ma nello Stato in cui sono venduti i beni o forniti i servizi (sistema che, però, ha posto il problema della sua neutralità, essendo stato osservato che finirebbe con il comportare uno spostamento dei profitti tra Stati e sarebbe penalizzante per i Paesi più piccoli e per quelli con forti esportazioni) – ed altre *short-term solution*, quali una *equalization tax* sul *turnover* delle imprese digitali, una ritenuta sulle transazioni digitali, un *equalization levy* sui ricavi e un *equalization levy* sui dati raccolti.

3. Anche in Europa è possibile registrare un approccio multilaterale al problema della tassazione delle imprese *digital* e ciò scaturisce dalle due proposte di direttive attualmente in fase di valutazione.

La proposta di direttiva [COM(2018) 147 final] dovrebbe risolvere “a regime” il problema, ed essa opta per la soluzione del recupero del rapporto *value-jurisdiction*, ritenendo che lo strumento più affidabile sia quello della *digital presence*. Essa, quindi, definisce le nozioni di <<servizi digitali>> (i servizi tipici e caratterizzanti delle imprese digital) e di <<interfaccia digitale>> (lo strumento con cui quei servizi sono forniti), con lo scopo di individuare la nozione di <<presenza digitale significativa>>, e quindi una stabile organizzazione digitale (SOD) in uno Stato membro, che si dovrebbe riscontrare quando, nel corso di un periodo d'imposta, l'attività svolta <<consiste interamente o in parte nella fornitura di servizi digitali tramite un'interfaccia digitale>> (art. 4), laddove siano ulteriormente integrate una serie di soglie limite, che riguardano i ricavi totali ottenuti, il numero di utenti ed il numero di contratti commerciali per la fornitura di servizi digitali.

La Commissione non nasconde che il problema principale è, però, quello di individuare i criteri per l'attribuzione degli utili alla SOD e cerca di risolvere questo problema con un approccio di tipo “funzionale” e cioè attribuendo gli utili in base alle funzioni svolte e operando un'analisi di tipo comparativo con determinate attività economiche rilevanti svolte tramite un'interfaccia digitale, considerando come se la SOD fosse un'impresa separata e indipendente (*stand alone*) che esercita attività simili o identiche in condizioni simili o identiche. Tuttavia, la Commissione si è mostrata consapevole del

4 fatto che occorre altresì «tener conto del modo in cui il valore è creato nelle attività digitali», ove «il criterio delle funzioni rilevanti svolte dal personale pertinenti per l'assunzione del rischio e la proprietà economica degli attivi ... non è sufficiente a garantire un'attribuzione degli utili alla presenza digitale significativa che rifletta la creazione di valore». In altri termini, ciò che rileva nell'analisi funzionale per l'attribuzione degli utili alla *digital presence* sono le attività (e non le persone) realizzate dall'impresa attraverso un'interfaccia digitale in relazione ai dati e agli utenti. Di conseguenza, secondo la Commissione rilevano le attività di sviluppo, potenziamento, mantenimento, protezione e sfruttamento di attivi immateriali (le c.d. «cinque attività chiave») che il documento OCSE «*Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*», ritiene decisive per la remunerazione degli *intangible asset*), anche se queste non sono collegate a funzioni svolte dal personale nello stesso Stato membro. Le cinque funzioni sopra elencate sarebbero proprio quelle tipiche di una «presenza digitale significativa», a prescindere dal peso che possa assumere l'elemento persona. Fatte tali premesse, la Commissione ha concluso che il criterio più attendibile per l'attribuzione dell'utile ad una SOD dovrebbe essere il c.d. *Profit Split method*, che è proprio uno strumento per la ripartizione degli utili nelle transazioni controllate fra imprese collegate previsto dalle *guideline* dell'OCSE in tema di *transfer pricing*.

In attesa dell'implementazione della soluzione «a regime», la Commissione ha previsto una *short-term solution*, contenuta nella proposta di direttiva [COM(2018) 148 final] che istituisce uno specifico tributo: l'Imposta sui Servizi Digitali (ISD).

Il campo di intervento, in questo caso, è quello delineato dall'art. 113 TFUE in tema di «armonizzazione» della legislazione degli Stati membri relativa ad altre imposte indirette. Ne consegue che l'ISD, sebbene si riferisca al volume di ricavi generato in uno Stato membro, non può essere considerata come un'imposta sul reddito, ma è un tributo indiretto sulla creazione del valore.

Il presupposto del tributo è che uno dei tratti identitari delle imprese digitali è la partecipazione degli utenti alla creazione del valore e quindi l'ISD (europea) si applica ai ricavi generati dalla fornitura di determinati servizi digitali caratterizzati, per l'appunto, dalla creazione di valore da parte degli utenti. La partecipazione degli utenti, tuttavia, è «qualificata» poiché deve dare un contributo fondamentale all'impresa che svolge l'attività e deve essere proprio quella partecipazione che consente all'impresa di ritrarre ricavi. In altri termini, i modelli imprenditoriali contemplati nella proposta di direttiva sono quelli che «non potrebbero esistere nella loro forma attuale senza la partecipazione degli utenti». E' proprio la partecipazione *qualificata* degli utenti che consente di individuare i servizi che generano i ricavi cui si applica l'ISD. Tali servizi possono consistere: *i*) nella collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia («la trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività degli utenti sulle interfacce digitali»); *ii*) nella messa a disposizione degli utenti di interfacce digitali multilaterali – che costituiscono «servizi di intermediazione» – che permettono agli utenti di trovare altri utenti e di interagire con essi e che «possono anche agevolare le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti». L'ISD viene riscossa sui ricavi lordi di un'impresa provenienti dalla fornitura dei servizi suddetti, al netto della VAT e di altre imposte analoghe.

Il soggetto passivo è identificato attraverso due soglie: *i*) la prima, fissata a livello mondiale, concerne

l'importo totale dei ricavi dichiarati dall'entità che deve superare € 750.000.000; ii) la seconda, fissata a livello unionale, concerne l'importo totale dei ricavi dichiarati che deve superare € 50.000.000. Quanto al luogo di applicazione, l'ISD si applicherà nello Stato membro o negli Stati membri ove si trovano gli utenti, confermando così la sua natura di imposta nel luogo di destinazione (del consumo o del servizio) e sarà esigibile in quello Stato (o in quegli Stati) per la parte di ricavi imponibili ottenuti in tale Stato membro. L'aliquota è unica per tutta l'Unione ed è fissata nella misura del 3%. Si eviteranno così possibili asimmetrie fiscali fra Stati.

5 **4.** In questa varietà di proposte e di approcci sembra che il nostro legislatore abbia, infine, optato per tale ultima soluzione. Non soltanto l'imposta introdotta con la legge di bilancio 2019 è denominata imposta sui servizi digitali (esattamente come quella europea), ma essa presenta altresì evidenti tratti comuni con la proposta di direttiva [COM(2018) 148 final], come, ad esempio, la identificazione di precisi servizi "digitali" cui si applica il tributo (indicati alle lett. *a*, *b*, e *c* del comma 37), l'utilizzo della stessa nozione di "interfaccia digitale", la previsione di valori soglia adeguatamente rapportati al mercato italiano (il secondo valore soglia di ricavi, infatti, è stato ridotto a € 5.500.000,00, sostanzialmente rapportandolo al contributo italiano al PIL Europeo), l'applicazione ai ricavi lordi al netto dell'IVA, l'aliquota al 3%, ecc.

La dottrina ha già messo in evidenza le criticità di quest'imposta, soprattutto la circostanza che essa, a differenza della proposta europea, non sembra adeguatamente valorizzare il ruolo esercitato dagli utenti nella creazione del valore (e quindi quell'aspetto dell'utenza *qualificata*, di cui si è detto prima). Non soltanto questi, però, sono gli aspetti problematici dell'ISD italiana. Sembra possibile, infatti, richiamare i dubbi già autorevolmente sollevati all'interno dell'*EU High Level Expert Group on Taxation of the DE* sui profili critici del *destination based system*. Ma soprattutto occorre chiedersi quanto effettivamente sia utile un'imposta pensata espressamente per le imprese digitali e quanto sia utile il *ring-fencing* delle stesse. Se solo si riflette sulla circostanza che i più importanti fenomeni di erosione della base imponibile sono stati attuati attraverso tecniche non esclusive a quelle imprese, ma tipiche dei gruppi multinazionali, sorge il fondato dubbio che questa imposta possa realmente risolvere il problema di una adeguata e corretta tassazione del comparto digitale. Probabilmente la soluzione più adeguata andrebbe trovata nel criterio del *formulary approach* che è stato posto alla base della proposta di direttiva in tema di CCCTB, ma che – allo stato – seppur non totalmente abbandonata, non sembra rappresentare una priorità a livello europeo.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI ESSENZIALI

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.*, n. 1, 2019.

6 L. CARPENTIERI L., *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 4, 2018.

L. DEL FEDERICO, *La digital economy ed il sistema tributario: considerazioni introduttive*, in AA.VV. *La digital economy nel sistema tributario*, a cura di L. Del Federico e C. Ricci, Roma, 2015, 1 ss.

T. DI TANNO, *L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di direttiva UE*, in *Il fisco*, n. 4/2019, 326 ss.

P. HONGLER – P. PISTONE, *Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the Era of the Digital Economy*, IBFD *whitepaper*, 2015, 23 ss.

E. PADOVANI, *Web Tax: quadro del dibattito internazionale e possibili scenari*, in *Corr. Trib.*, n. 4, 2018, 257.

O. SALVINI, *La strategia anti-BEPS nell'economia digitale: la revisione del criterio di collegamento*, in *Rass. Trib.* n. 3/2017, 768 ss.

V. SCALERA, *Il contrasto dell'aggressive tax planning nella digital economy. Il Caso italiano*, in AA. VV., *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. Del Federico e C. Ricci, Roma 2015, 93 ss.

A. URICCHIO – W. SPINAPOLICE, *La corsa ad ostacoli della web taxation*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2018, 451 ss.

B. WESTBERG, *Digital presence – Does it exist?*, in AA.VV. *La digital economy nel sistema tributario*, a cura di L. Del Federico e C. Ricci, Roma, 2015, 16 ss.