

La Digital Tax

di Tamara Gasparri

Il 16 maggio le imprese interessate sono chiamate per la prima volta alla cassa per il pagamento dell'imposta sui servizi digitali, la c.d. *digital service tax* come disciplinata, in ultimo, dalla legge di bilancio 2020 con vigenza dal 1° gennaio 2020.¹ La prima dichiarazione periodica dovrà essere presentata, con riferimento all'anno solare 2020, entro il 30 giugno.

L'imposta sui servizi digitali (ISD o DST o *web tax*) è un'imposta nuova, applicabile con una aliquota del 3 per cento sul fatturato delle grandi imprese multinazionali che deriva da alcuni specifici servizi digitali; quei servizi per i quali assume maggiore rilievo il contributo degli 'utenti' localizzati sul territorio nazionale, come autonomo fattore di creazione della ricchezza del gruppo. In ragione di un complesso meccanismo 'triangolare' di cui oltre si dice, viene assoggettata a tassazione in Italia una quota dei profitti lordi che le multinazionali traggono dai predetti servizi digitali e, in particolare, la quota attribuibile, appunto, al valore generato dagli utenti in quanto fornitori (consapevoli o meno) di *big data*. L'applicazione a questa quota di profitti (lordi) di una aliquota moderata (pari, come detto, al 3 per cento) costituisce una *proxy*, e cioè una indiretta modalità di tassazione dei relativi profitti (netti) soggetti all'ordinaria aliquota IRES del 24 per cento; profitti che, in base agli ordinari standard di fiscalità internazionale, le multinazionali interessate – che possono operare anche soltanto da remoto senza avvalersi di stabili organizzazioni né *subsidiary* - non sono tenute a tassare in Italia (né, in molti casi, in nessun'altra giurisdizione del mondo), nonostante che ad essi abbiano contribuito fattori di produzione autonomamente generati nel territorio nazionale.

1. Breve flash back

¹ Cfr. le disposizioni di cui all'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145 commi da 35 a 49- bis, come sostanzialmente modificati dall'articolo 1, comma 678, della legge di bilancio 2020 (legge 27 dicembre 2019, n. 160) e il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 13185 del 15 gennaio 2021 (in seguito, rispettivamente indicati come la Legge e il Provvedimento). Le scadenze originariamente previste per i primi adempimenti sono state prorogate dal decreto legge 14 gennaio 2021, n. 3, che ha fissato al 16 marzo 2021 il termine di scadenza del versamento dell'imposta dovuta per il 2020 e al 30 aprile 2021 il termine per la presentazione della relativa dichiarazione annuale.

Il problema della tassazione dei grandi gruppi multinazionali *hi tech* nasce nel dibattito internazionale per rispondere ai bassi (o inesistenti) livelli impositivi di cui godono i nuovi modelli economici digitali, ma assume subito un significato più ampio incentrato, altresì, sui nuovi fattori di creazione della ricchezza digitale che richiedono un ampio ripensamento dei principi tradizionali di ripartizione dei diritti impositivi tra i vari Paesi che vi concorrono. E così, mentre sul primo aspetto - ossia per quanto riguarda il contrasto all'erosione delle basi imponibili - si era registrato sin dal 2013 il consenso di tutti i grandi Paesi dell'OCSE e del G20 uniti nel progetto BEPS (con in testa gli USA che non tolleravano che le imprese *over the top*, dopo avere evitato di pagare le imposte nei 'mercati' di tutto il mondo, rifugiassero i propri utili nei c.d. 'paradisi fiscali', senza rimpatriarli assoggettandoli a tassazione presso la capogruppo statunitense); sul tema, invece, della revisione degli standard di fiscalità internazionale che continuano a premiare, appunto, i Paesi di residenza degli *head office* in danno dei Paesi 'mercato' che contribuiscono in modo crescente a generare il valore con nuovi *drivers* di propria emanazione, si è andata delineando una evidente contrapposizione tra gli USA e gli altri Paesi e, in particolare, tra gli USA e l'Unione europea.

"E' giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale" titolava la Comunicazione – COM(2018)146 – con cui la Commissione presentò il 21 marzo 2018 il proprio pacchetto di proposte sulla *digital economy*. *"L'economia digitale – sottolineava la Comunicazione - sta trasformando il nostro modo di interagire, consumare e svolgere attività imprenditoriali"*. E, ancora, *"siamo entrati in un'epoca in cui gli utenti dei servizi digitali partecipano sempre di più, consapevolmente o meno, al processo di creazione del valore. Gli utenti forniscono dati, condividono conoscenze e contenuti e abilitano reti vaste e diversificate. Tutto ciò genera un immenso valore nell'economia odierna"*.

Sul presupposto che gli utenti giocano un ruolo essenziale nella produzione della ricchezza dei nuovi modelli digitali, il pacchetto comprendeva, *inter alias*, anche la proposta di Direttiva per *digital service tax* (DST) da applicare sui ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali². Questa proposta di direttiva –

² Cfr. COM(2018)148.

che è stata poi sospesa in attesa degli sviluppi del dibattito tuttora in corso in sede OCSE presso l'*Inclusive Framework on BEPS*³ che ci si augura conduca ad una soluzione condivisa entro la metà dell'anno in corso - costituisce il prototipo su cui è stata modulata la *digital tax* attualmente in vigore in Italia; una norma unilaterale che, al pari di analoghe disposizioni adottate in altri Paesi dentro e fuori la UE, intende recuperare margini di equità nella tassazione e, nel contempo, svolgere una funzione di stimolo a superare le ultime resistenze per una comune revisione del sistema fiscale internazionale che, per la verità, ora registra il rinnovato impegno anche della nuova amministrazione USA.⁴ E a questo proposito, è importante subito chiarire che le disposizioni domestiche sulla *digital tax* contengono una clausola, c.d. del 'tramonto' (*sunset*), che ne stabilisce l'automatica abrogazione dalla data di entrata in vigore degli "*accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale*"⁵

2. Il perimetro soggettivo e oggettivo dell'imposta

Sono interessate a titolo di soggetti passivi, le imprese (residenti o non residenti) che nell'anno solare precedente a quello di applicazione dell'imposta integrano entrambe le previste soglie quantitative di ricavi e cioè le imprese che a livello di gruppo o singolarmente **i)** hanno 'realizzato' ovunque nel mondo un ammontare complessivo di ricavi non inferiore a 750 milioni di euro e **ii)** hanno 'percepito' un ammontare di ricavi derivanti dai servizi digitali non inferiore a 5,5 milioni di euro nel territorio dello Stato.

A loro volta, i servizi digitali che delimitano il perimetro oggettivo del tributo sono riconducibili a tre specifiche categorie di attività **1)** la "*veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia*"; **2)** la "*messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi*"; **3)** la "*trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale*". La norma prevede una serie di esclusioni la cui *ratio* è di circoscrivere l'ambito applicativo dell'imposta ai

³ (cui partecipano oltre 137 giurisdizioni),

⁴ Dichiarazioni del Segretario al Tesoro degli Stati Uniti Janet Yellen.

⁵ Cfr. comma 49-bis aggiunto all'art. 1 della Legge

servizi digitali, rientranti nelle categorie interessate, il cui valore è arricchito in modo evidente dall'apporto che deriva dalla interrelazione con (o fra) gli utenti, dai loro dati e informazioni. Ed, in questa logica, si spiega ad esempio che risultino esclusi, *inter alias*, i servizi di *e-commerce*, le forniture di beni e servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore; oppure la fornitura di contenuti digitali, servizi di comunicazione o di pagamento da parte del soggetto gestore dell'interfaccia: prestazioni - queste ed altre che sono 'escluse' - il cui valore deriva in modo preponderante dal valore intrinseco dei beni e dei servizi prestati dall'impresa più che dall'apporto derivante dagli utenti e dalla loro reciproca interazione. Non sono tassabili, in ogni caso, i ricavi derivanti dai servizi digitali *in the scope* che siano stati resi a soggetti che, ai sensi dell'art. 2359 del codice civile, si considerano controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante.

Ove una società (*stand alone* o congiuntamente con le altre entità del gruppo) abbia superato, nel periodo d'imposta precedente, la doppia soglia di accesso alla *web tax*, i ricavi 'tassabili' presso di essa saranno una quota (quella riferibile all'ordinamento nazionale in base ai criteri di cui oltre si dice) dei ricavi dell'anno solare complessivamente derivanti dai servizi digitali. Ove più società del gruppo (con fatturato complessivo non inferiore a 750 milioni di euro) abbiano concorso a realizzare – ovunque nel mondo – ricavi da servizi digitali *in the scope* per almeno 5,5 milioni di euro, ciascuna di loro (ovunque residente) sarà soggetto passivo del tributo in Italia, tenuta a determinare e tassare la propria quota di fatturato imponibile (salva la possibilità di nominare un unico soggetto del gruppo per i relativi adempimenti).

3. I ricavi 'tassabili' e la determinazione della base imponibile

La determinazione della base imponibile dell' ISD è un processo articolato in più *step*. Il punto di partenza (**primo step**) è costituito dai corrispettivi (al netto dell'IVA) realizzati in qualsiasi parte del mondo dal soggetto passivo a fronte dei servizi digitali: in particolare il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia⁶ pone riferimento ai corrispettivi 'percepiti' nel corso dell'anno solare dai soggetti che

⁶ Cfr. il Provvedimento punti 3.5-3-7.

collocano o ospitano sulla piattaforma digitale la pubblicità mirata (prima categoria); ai corrispettivi 'versati' dagli utenti delle piattaforme multilaterali, al netto del prezzo corrisposto per la cessione dei beni e la fornitura dei servizi nel contesto degli scambi di *sharing economy* che costituiscono operazioni indipendenti (seconda categoria); ai corrispettivi 'derivanti' dalla trasmissione a titolo oneroso dei dati degli utenti (terza categoria).

In questo coacervo occorrerà selezionare (**secondo step**) la quota di ricavi tassabile in Italia tenendo conto che *“il totale dei ricavi imponibili è il prodotto del totale dei ricavi dei servizi digitali ovunque realizzati da ciascun soggetto passivo dell'imposta per la percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello Stato”*⁷. Le modalità di calcolo della **percentuale rappresentativa della parte di servizi collegata al territorio dello Stato** variano in relazione alle diverse categorie di servizi. In particolare **1)** per i servizi di pubblicità mirata, la percentuale attribuibile all'Italia è pari al rapporto tra i messaggi apparsi, nell'anno solare, su un'interfaccia digitale - che risultano 'confezionati' **in funzione delle caratteristiche di un utente che consulta l'interfaccia mentre è localizzato nel territorio dello Stato** – e il totale dei messaggi pubblicitari mirati apparsi su un'interfaccia digitale nello stesso anno solare; **2)** per i servizi riguardanti un'interfaccia multilaterale che facilita l'interazione tra utenti, la percentuale attribuibile all'Italia è pari al rapporto tra le operazioni di cessione di beni o prestazioni di servizi realizzate nell'anno solare **in cui uno degli utenti è localizzato nel territorio dello Stato** e il totale delle operazioni del medesimo tipo; oppure (a seconda del servizio) pari al rapporto tra gli utenti che dispongono di un account di accesso all'interfaccia aperto nel territorio dello Stato e che hanno utilizzato l'interfaccia nell'anno solare e gli utenti complessivi che hanno utilizzato tale interfaccia nel medesimo periodo; **3)** per i servizi di trasmissione di dati, la percentuale attribuibile all'Italia è pari al rapporto tra gli utenti i cui **dati** (venduti e trasmessi nell'anno solare) sono stati **creati mentre i predetti utenti erano localizzati in Italia** e gli utenti complessivi cui si riferiscono i dati venduti e trasmessi.

Infine (**terzo step**), si perverrà alla determinazione della base imponibile applicando ai ricavi globali derivanti dai servizi digitali *in the scope* percepiti dal

⁷ Cfr. punto 3.8 del Provvedimento.

soggetto passivo nel corso dell'anno solare la percentuale attribuibile al territorio dello Stato come sopra calcolata.

4. Un innovativo criterio di collegamento territoriale come presupposto dell'imposta

Dalle disposizioni che disciplinano le modalità di determinazione della base imponibile, emerge con chiarezza che la *web tax* nazionale, in conformità alla proposta di direttiva sulla DST, crea un innovativo criterio di collegamento territoriale che - a prescindere da qualsiasi forma di presenza fisica del soggetto passivo sul territorio nazionale (in quanto società ivi residente o titolare di una stabile organizzazione) – viene individuato in funzione del fatto che risultino **localizzati in Italia gli utenti** che accedono ai servizi in *the scope* attraverso un *device*: “*un ricavo si considera tassabile in un determinato periodo d'imposta se (e nella misura un cui, n.d.r.) l'utente di un servizio tassabile è localizzato nel territorio dello Stato in detto periodo*”.⁸

Si è così inteso rispondere ad un fondamentale problema di principio; consistente nell'esigenza di individuare - quale presupposto giuridico d'imposta - un criterio di collegamento ragionevolmente idoneo a ricondurre al territorio nazionale e, quindi, alla sovranità impositiva domestica i ricavi (meglio, una quota dei ricavi) che imprese, anche prive di residenza o di stabili organizzazioni in Italia, conseguono in tutto il mondo a fronte dei menzionati servizi digitali: un criterio che non poteva che essere coerente con il principio, affermato in sede OCSE soprattutto all'esito dei lavori del BEPS, che intende tassare i profitti d'impresa in tutti i Paesi in cui essi sono stati generati e in misura corrispondente al contributo da ciascuno arrecato. E, sotto il profilo d'interesse (al fine cioè di tassare indirettamente una quota di profitti tramite l'applicazione di un'imposta moderata sul fatturato⁹), è divenuta centrale la figura degli utenti: in ragione del fatto, come già si è detto, che una parte dei profitti dei servizi digitali in questione è generata dagli utenti cui è diretta la pubblicità mirata o che interagiscono sulle piattaforme

⁸ Cfr. art. 1, comma 40 della Legge e, in senso conforme, il Provvedimento punto 4.1.

⁹ Questa particolare configurazione del tributo (come imposta sul fatturato) è finalizzata ad evitare problemi di incompatibilità con tutto il vasto network di convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia in tema di imposte sul reddito e sul patrimonio.

multilaterali; oltre che dalla monetizzazione dei dati che essi hanno, consapevolmente o meno, fornito. Ma non, come tale, l'utente fiscalmente 'residente' in Italia; bensì in senso più ampio l'utente che è localizzato sul territorio dello Stato, che è parte del relativo 'mercato' di riferimento, nel momento in cui accede alle interfacce digitali.

Quanto ai **criteri** necessari a stabilire la **localizzazione dell'utente**, essi sono stati distintamente selezionati in base alle tre categorie di servizi digitali interessate. Nello specifico, l'utente si considera localizzato nel territorio dello Stato **i)** per i servizi di pubblicità mirata su un'interfaccia digitale, se la pubblicità figura sul suo dispositivo nel momento in cui *"il dispositivo è utilizzato nel territorio dello Stato, nell'anno solare, per accedere ad un'interfaccia digitale"*; **ii)** per i servizi resi attraverso un'interfaccia digitale multilaterale che facilita l'interazione tra utenti, se ivi utilizza nell'anno solare un dispositivo per accedere all'interfaccia e conclude un'operazione corrispondente oppure (a seconda del particolare servizio) se dispone di un *account* per accedere all'interfaccia per la totalità o una parte dell'anno solare e questo account è stato aperto utilizzando un dispositivo localizzato in Italia; **iii)** per i servizi di trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale, se nell'anno solare sono trasmessi i dati che esso ha generato utilizzando un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato per accedere (nel medesimo anno o in uno precedente) a un'interfaccia digitale.¹⁰ A sua volta, la localizzazione del dispositivo è stabilita sulla base dell'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso *"o facendo ricorso a qualsiasi altra informazione disponibile per i soggetti passivi dell'imposta che consenta la geolocalizzazione del predetto dispositivo"*.¹¹

¹⁰ Cfr. Provvedimento punti 4.2 -4.4.

¹¹ *Ibidem*, punto 4.5. Va da sé, che anche ai fini del calcolo della seconda soglia di accesso al regime – quella che fissa a euro 5.500.000 i corrispettivi per servizi digitali percepiti nel territorio dello Stato, al di sotto dei quali non scatta per l'anno successivo il presupposto impositivo – i corrispettivi si considerano collegati al territorio nazionale in ragione dei medesimi criteri di localizzazione degli utenti di cui si è detto. È quanto testualmente prevede il Provvedimento punto 1.b), ultimo periodo, ove, appunto si pone riferimento a *"un ammontare di ricavi da servizi digitali non inferiore a euro 5.500.000 nel territorio dello Stato, calcolati secondo i criteri individuati nel punto 3"*.

In conclusione, queste disposizioni disegnano - in analogia a quanto già configurato nel contesto della proposta di direttiva sulla DST¹²- una sorta di 'triangolazione' tra soggetti che possono essere presenti anche in Paesi diversi, e cioè tra le imprese digitali fornitrici dei servizi, gli utilizzatori delle piattaforme e i clienti che pagano per i servizi ricevuti.

Nonostante la centralità della figura dell'utente, il prelievo non è operato in ragione del numero dei 'click' e del numero di accessi alle piattaforme da parte degli utilizzatori (come pure era stato proposto in dottrina da alcuni autori); bensì sui ricavi effettivamente realizzati dalle imprese interessate attraverso la monetizzazione dei dati, la vendita della pubblicità mirata, le commissioni di intermediazione delle piattaforme multilaterali. È solo per il calcolo della percentuale di tali ricavi da attribuire all'ordinamento italiano che viene ad assumere rilievo l'accesso alla rete da parte di un utente localizzato in Italia. Ne deriva, che potrebbe non esservi alcuna coincidenza tra la giurisdizione di provenienza dei corrispettivi (quella cioè dei clienti che pagano per la pubblicità, per l'intermediazione o per l'acquisto dei dati), la giurisdizione di residenza delle imprese destinatarie dei corrispettivi e la giurisdizione in cui sono localizzati gli utenti che accedono alle piattaforme.

Per effetto di questa particolare 'triangolazione', l'imposta potrebbe gravare in via di principio anche su imprese che non solo non sono residenti in Italia (né vi hanno insediato una stabile organizzazione), ma che non hanno neppure percepito alcun corrispettivo di fonte domestica (ossia da clienti italiani o residenti in Italia): il prelievo a loro carico è effettuato, infatti, per il solo fatto che (e nella misura in cui) in Italia sono localizzati gli utenti; e ciò in quanto essi sono ritenuti, per questi particolari modelli di servizi digitali, autonomi creatori di valore, nel senso già detto.

In virtù del descritto meccanismo di funzionamento, l'imposta incide sulla massa dei ricavi 'tassabili' determinati con la relativa dichiarazione annuale e non operazione per operazione (al momento del pagamento) come invece avviene in caso di applicazione delle ritenute su elementi di reddito (interessi, royalty, dividendi e simili) che sono 'erogati' da soggetti residenti in Italia o attraverso

¹²A riguardo, con riferimento alla proposta di direttiva ISD del 2018, si veda anche la circolare Assonime n. 19 del 2018.

intermediari finanziari residenti in Italia: soggetti che, proprio perché coinvolti nell'erogazione dei flussi di pagamento, possono essere chiamati ad assumere funzioni di sostituto o di responsabile d'imposta. La dissociazione, per il tributo in esame, tra il ruolo dei clienti che pagano per i servizi e il ruolo degli utenti (sulla cui presenza si basa il presupposto impositivo) dovrebbe rendere più difficile, e comunque, meno automatica la traslazione economica del prelievo (dovuto, annualmente e per masse, in Italia) sui clienti potenzialmente residenti anche in qualsiasi altra parte del mondo.

5. Le principali criticità

L'aspetto più problematico della *web tax* italiana è l'unilateralità; il fatto cioè di cercare di rispondere ad un problema di fiscalità che ha dimensioni sovranazionali senza coordinarsi con gli altri grandi Paesi, quantomeno all'interno dell'Unione europea. Il fatto che anche altri ordinamenti, in modo altrettanto unilaterale, abbiano introdotto (con il medesimo obiettivo di stimolare la conclusione di un accordo condiviso in sede OCSE e di superare le resistenze degli USA) discipline analoghe non costituisce un'esimente, ma semmai aumenta le differenze e le asimmetrie.

Il fatto che la *web tax* italiana sia stata considerata dal Dipartimento di Stato USA meno 'pericolosa' e 'discriminatoria' (per le *over the top* americane) di quella di altri ordinamenti (Francia compresa), per un verso, riduce il rischio di ritorsioni - più volte minacciate e al momento sospese dalla nuova amministrazione USA -, ma, per un altro verso, mette in evidenza la maggiore capacità della nostra imposta di incidere sulle grandi imprese residenti in Italia (già soggette a imposizione sui profitti) che magari realizzano ricavi derivanti dai servizi digitali *in the scope* che - pur di importo non inferiore alla soglia di rilevanza - sono percentualmente molto bassi rispetto alla massa globale del fatturato realizzato su modelli di business più tradizionali. Sotto questo aspetto, la Francia ha inteso molto meglio salvaguardare (indirettamente) le proprie imprese, per l'accesso al regime, requisiti soglia sapientemente più calibrati: in particolare, prevedendo che la prima soglia si consideri raggiunta dal gruppo quando risultino non inferiori a 750 milioni di euro i ricavi derivanti ovunque nel mondo dai soli servizi digitali (senza considerare i ricavi degli altri modelli di *business*); e che la seconda soglia risulti integrata con il realizzo di almeno 25 milioni di euro (e non 5,5 milioni) di

ricavi da servizi digitali attribuibili al territorio nazionale francese. In tal modo, la *web tax* francese seleziona, indirettamente, i soggetti passivi del tributo che, in punto di fatto, colpisce solo le poche grandi multinazionali *over the top* (in gran parte con capogruppo americana). Indubbiamente una 'sfida' che intende salvaguardare le multinazionali francesi che, come quelle italiane, hanno semmai la necessità di accrescere le dimensioni delle proprie divisioni digitali per diventare più competitive; una sfida che – anche alla luce di alcune recenti sentenze della Corte di Giustizia – potrebbe essere ritenuta del tutto legittima e non incompatibile con il divieto unionale di discriminazione (diretta o indiretta). Non sarebbe configurabile una discriminazione indiretta – ha infatti affermato la CGUE – quando un tributo finisce per colpire, di fatto, solo imprese non residenti se ciò altro non è che il risultato del fatto che sono queste imprese che 'dominano' quel mercato.¹³

L'annunciato rinvio al 16 maggio del primo versamento (e al 30 giugno della prima dichiarazione annuale) potrebbe essere un segnale di fiducia in una prossima soluzione nel contesto dell'*Inclusive Framework on Beps* (OCSE/G20) e, comunque, in attesa delle mosse della Commissione europea che ha ripreso l'iniziativa lanciando una nuova consultazione per una imposta digitale che si configuri come risorsa propria dell'Unione da coordinare con gli esiti a livello internazionale.

¹³ Cfr. CGUE sentenza del 3 marzo 2020 C-75/18, punti 52-56.