

Libera Università Internazionale degli
Studi Sociali Guido Carli

LUISS

PREMIO TESI D'ECCELLENZA

La Web Tax italiana: tra innovazione e criticità della nuova disciplina

Filippo Pietrosanti

6 2018-2019

Libreria Universitaria Internazionale
degli Studi Sociali Guido Carli

LUISS

Working paper n. 6/2018-2019
Publication date: november 2020
*La Web Tax italiana: tra innovazione e
criticità della nuova disciplina*
© 2020 Filippo Pietrosanti
ISBN 978-88-6105-604-6

This working paper is distributed for purposes of comment and discussion only.
It may not be reproduced without permission of the copyright holder.

LUISS Academy is an imprint of
LUISS University Press – Pola Srl
Viale Pola 12, 00198 Roma
Tel. 06 85225485
e-mail lup@luiss.it
www.luissuniversitypress.it

Editorial Committee:

Leonardo Morlino (chair)
Paolo Boccardelli
Matteo Caroli
Giovanni Fiori
Daniele Gallo
Nicola Lupo
Stefano Manzocchi
Giuseppe Melis
Marcello Messori
Gianfranco Pellegrino
Giovanni Piccirilli
Arlo Poletti
Andrea Prencipe
Pietro Reichlin

La Web Tax italiana: tra innovazione e criticità della nuova disciplina

Filippo Pietrosanti

Abstract

Con la legge di Bilancio 2020 l'imposta sui servizi digitali è entrata definitivamente in vigore senza necessità di misure attuative come diversamente previsto nelle passate manovre di fine anno. A tal riguardo, nonostante l'apprezzabile sforzo del legislatore, è innegabile che la c.d. *web tax* presenti molte criticità che renderanno certamente travagliato il suo percorso applicativo. Si rende pertanto opportuno effettuare un'analisi degli aspetti normativi della nuova imposta ponendo in risalto le problematiche interpretative che sono sorte e cercando, ove possibile, di fornire una chiave di lettura idonea a superare tali perplessità.

Following the enactment of the 2020 Finance Act, the digital services tax has conclusively entered into force without the need of any implementing measures as otherwise provided for in the previous years' budgetary legislation. In such respect, notwithstanding the commendable effort of the lawmaker, it cannot be denied that the so-called web tax entails many critical issues which will certainly make its application troubled. Therefore, it is appropriate to carry out an analysis of the regulatory aspects of the new tax by highlighting the interpretative problems which have arisen and attempting, to the extent possible, to provide a suitable interpretation to overcome such concerns.

1. Introduzione

Il recente processo di digitalizzazione dell'economia ha messo in crisi il tradizionale sistema di allocazione della potestà impositiva fondato sulla stabile organizzazione, permettendo ai giganti del *web* di mettere in atto pratiche di pianificazione fiscale aggressiva.⁽¹⁾ La comunità internazionale ha dimostrato ben poca coesione nell'affrontare le nuove sfide della tassazione dell'economia digitale ed in alcuni casi si sono registrate malcelate ostilità di paesi a fiscalità agevolata avverso qualsiasi tentativo di riforma.⁽²⁾ In tale contesto, l'Italia (preceduta solamente dalla Francia) ha introdotto a partire dal 1° gennaio 2020 un'imposta sui servizi digitali (ISD o in inglese *digital services tax* - DST) che riprende la proposta formulata dalla Commissione europea nelle more di una soluzione condivisa a livello internazionale.⁽³⁾

Va premesso che la *web tax* introdotta dalla Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di Bilancio 2020) ha semplicemente apportato alcune modifiche alla normativa già prevista dalla Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di Bilancio 2019) abrogando la necessità dell'emanazione di un apposito decreto attuativo e permettendo, dunque, l'immediata applicazione della ISD.⁽⁴⁾ Tuttavia, in dottrina sono stati avanzati dubbi riguardo l'auto applicabilità della norma in ragione della difficile comprensione e ambiguità della relativa formulazione letterale.⁽⁵⁾ Ad

⁽¹⁾ v. C. Garbarino, "L'impatto del progetto BEPS sul concetto di stabile organizzazione", *Diritto Pratica Tributaria* 2019, fasc. 2, pp. 611-612 il quale mette in luce le difficoltà interpretative di qualificare il *server* o sito *web* utilizzato dalle imprese digitali come stabile organizzazione; cfr. anche Agenzia delle Entrate, Risoluzione 28 marzo 2007, n. 119/E in cui l'Amministrazione finanziaria ritiene di poter considerare come stabile organizzazione un *server*, in quanto fisicamente localizzabile, nel caso in cui l'impresa non residente abbia "la piena ed esclusiva disponibilità dell'apparecchiatura"; cfr. A. Purpura, "Contrasto alle condotte abusive nelle economie digitali in chiave italiana ed europea", *Corriere Tributario* 2020, fasc. 4, p. 334 che si riferisce al concetto di "volatilità ed a-territorialità" della c.d. *digital economy*; A. Purpura, "Brevi riflessioni in tema di stabile organizzazione digitale: dalla bit tax all' 'utentecentrismo'?", *Diritto e Pratica Tributaria*, 2020, fasc. 2, p. 480 in cui l'autore riflette sulla "crisi del binomio 'territorio-tassa'" e sulla necessità di innovare gli attuali strumenti fiscali a disposizione onde formulare nuovi criteri di localizzazione delle imprese e del reddito prodotto; A. Carinci, "La fiscalità dell'economia digitale: dalla web tax alla (auspicabile) presa d'atto di nuovi valori da tassare", in *il Fisco*, 2019, fasc. 47-48, p. 4508, in cui l'economia digitale viene definita come "un'economia aterritoriale" suscettibile di creare ricchezza "apolide".

⁽²⁾ v. S. Santoro, "La web tax profili di sistema", *Diritto a pratica Tributaria* 2020, fasc. 2, p. 469 il quale rammenta come la proposta di una *web tax* a livello Europeo abbia ricevuto il veto di taluni Stati Membri quali Svezia, Danimarca, Finlandia e Irlanda; A. Purpura, "Tassazione dell'economia digitale tra lo stallo della comunità internazionale la necessità di un'armonizzazione fiscale europea", *Diritto e Pratica Tributaria* 2019, fasc. 5, p. 1943 in cui l'autore attribuisce al dissenso di alcune giurisdizioni a fiscalità agevolata, quali Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Lituania e Svezia, il mancato superamento del meccanismo di approvazione all'unanimità delle decisioni in materia tributaria in ambito europeo. Ne consegue che ogni tentativo di armonizzazione fiscale delle normative degli Stati Membri è oggetto di veto da parte di singoli stati e da ciò consegue un rallentamento del processo di unificazione tributaria dell'Unione.

⁽³⁾ v. legge di Bilancio 2019, art. 1, comma 49-bis, così aggiunto dalla legge di Bilancio 2020 che prevede l'abrogazione della ISD "al momento di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale".

⁽⁴⁾ v. S. Cinieri, "Legge di Bilancio 2020: tutte le novità fiscali", *Pratica Fiscale e Professionale*, 2020, fasc. 4, p. 24 che ricorda come la legge di Bilancio 2020 abbia svincolato l'operatività della *web tax* dalla normativa secondaria.

⁽⁵⁾ v. B. Bonini e G. Galli, "La web tax italiana: prospettive e problemi", *Osservatorio Conti Pubblici Italiani*, 25 gennaio 2020, p. 10, in cui si legge "Aggiungiamo che, al contrario di quelle che erano le intenzioni, la legge non

ogni buon conto, La novella rappresenta il coronamento di un processo di sensibilizzazione del legislatore il quale ha tentato sin dalla Legge di Stabilità 2014 di introdurre disposizioni normative finalizzate a ricondurre a tassazione i proventi realizzati dalle multinazionali tramite transazioni *online*.⁽⁶⁾

Benché l'introduzione della ISD rappresenti un notevole passo in avanti del sistema tributario italiano (in linea, tra l'altro, con le proposte contenute nella BEPS Action 1 dell'OCSE)⁽⁷⁾, la norma presenta molte criticità e difficoltà applicative che solamente il tempo e la prassi potranno risolvere. Lo scopo del presente contributo è dapprima fornire una descrizione dell'istituto e successivamente analizzarne gli aspetti che suscitano maggiori dubbi e perplessità.

2. Esegesi della *web tax* 2020

Premessi brevi cenni introduttivi sulla materia, si rende necessario analizzare le categorie giuridiche che formano la struttura della ISD analizzando anche da un punto di vista pratico le possibili ricadute concrete derivanti dall'applicazione di tale imposta, nonché gli effetti per i contribuenti. Si rammenta che nell'assenza di documenti di prassi da parte dell'Amministrazione finanziaria o atti regolamentari, le considerazioni svolte di seguito si basano sullo stato dell'arte delle elaborazioni dottrinali sinora intervenute in materia.

2.1 Ambito di applicazione soggettivo

La ISD ha il precipuo scopo di sottoporre ad imposizione i redditi prodotti dai c.d. "GAFA" (Google, Apple, Facebook e Amazon) prevedendo che l'imposta si applichi ai ricavi delle sole

è affatto 'autoapplicativa'. Il testo è di difficilissima comprensione e comunque è pieno di ambiguità su questioni di fondo relative ai soggetti che vengono tassati e alla configurazione della base imponibile. Sarà probabilmente necessaria una legge correttiva e comunque una circolare esplicativa e interpretativa da parte dell'Agenzia delle Entrate."

⁽⁶⁾ v. Santoro, "La web tax profili di sistema", cit., p. 460, in cui l'autore fa una disamina accurata degli sviluppi normativi che hanno portato all'adozione della web tax. Dapprima è stato introdotto un emendamento alla Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di Stabilità 2014) la cui entrata in vigore è stata oggetto prima di un rinvio e poi di definitiva abrogazione. Successivamente, L'art. 1-bis, Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50 ha introdotto la c.d. "web tax transitoria" che, nonostante il nome attribuitole, consiste in una procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata volta a consentire l'accertamento con adesione a gruppi multinazionali aventi una stabile organizzazione non dichiarata nel territorio dello stato. Tale procedura di emersione facoltativa, tra l'altro, si avvicina molto alle finalità perseguite dal c.d. *ruling internazionale* previsto dall'art. 31-bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 finalizzato all'attestazione dei requisiti necessari per la qualificazione di una stabile organizzazione di un soggetto non residente. Infine, il legislatore ha introdotto una vera e propria *digital services tax* (cedolare al 3%) sia con la Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Bilancio 2018) sia con la già citata legge di Bilancio 2019. La prima formulazione della ISD è stata abolita prima di entrare in vigore, mentre la normativa prevista dalla legge di Bilancio 2019, dopo un primo anno di stallo, è definitivamente entrata in vigore, seppur con alcune modifiche apportate dalla legge di Bilancio 2020, dal 1° gennaio del medesimo anno.

⁽⁷⁾ OECD, *Addressing the Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD, Parigi, 2015, paragrafi 292 e ss.

imprese che abbiano, singolarmente o a livello di gruppo, un elevato giro d'affari.⁽⁸⁾ È infatti previsto che soggetti passivi dell'imposta siano tutti i soggetti esercenti attività di impresa (teoricamente anche le persone fisiche)⁽⁹⁾ che, singolarmente o a livello di gruppo, raggiungono un fatturato globale annuo almeno pari ad Euro 750 milioni di cui almeno Euro 5,5 milioni derivanti da servizi digitali erogati in Italia.⁽¹⁰⁾

La definizione normativa presenta due criticità degne di nota. Da un lato, va segnalato come parte della dottrina abbia giudicato negativamente la scelta del legislatore nazionale di non definire più nel dettaglio la nozione di "gruppo" eventualmente facendo riferimento a norme utilizzate di frequente, quali gli articoli 2359 o 2497 del Codice Civile, l'articolo 25, Decreto Legislativo 9 aprile 1991, n. 127, gli articoli 117 e successivi, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), oppure ancora l'articolo 70-bis, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.⁽¹¹⁾ Dall'altro, le elevate soglie dimensionali previste dalla ISD finiscono per limitare l'applicazione dell'imposta solamente ad una ristretta platea di contribuenti con la conseguenza che si potrebbe censurare da un punto di vista di legittimità costituzionale la selettività del tributo.⁽¹²⁾ Senonché, la giurisprudenza costituzionale si è mostrata piuttosto elastica in punto di individuazione dei presupposti indici di capacità contributiva, potendosi dunque sostenere la ragionevolezza e non arbitrarietà della ISD.⁽¹³⁾

La ISD presenta, inoltre, problemi di carattere applicativo. Infatti, la necessità di verificare che un'impresa soddisfi i due requisiti dimensionali previsti dalla norma obbliga l'Amministrazione finanziaria a raccogliere informazioni che potrebbero non essere disponibili o prontamente disponibili a causa della scarsa collaborazione dell'impresa interessata o, eventualmente, del paese in cui essa è localizzata.⁽¹⁴⁾ Invero, l'Agenzia delle Entrate non ha titolo per richiedere ad un soggetto non residente e privo di stabile organizzazione le informazioni sul gruppo di appartenenza, nonostante un qualche potere coercitivo potrebbe derivare dalla solidarietà passiva infragruppo di cui all'articolo 1, comma 43, legge di Bilancio 2019.⁽¹⁵⁾ A tal riguardo,

⁽⁸⁾ Bonini e Galli, "La web tax italiana: prospettive e problemi", cit., p. 5.

⁽⁹⁾ E. Della Valle, "L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve", il Fisco, 2010, fasc. 5, p. 408.

⁽¹⁰⁾ Legge di Bilancio 2019, art. 1, comma 36. Occorre segnalare che la norma fa espresso riferimento ai "ricavi derivanti da servizi digitali" con riguardo solo alle soglie di fatturato generate nel territorio dello stato.

⁽¹¹⁾ T. Di Tanno, "L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE", il Fisco, 2019, fasc. 4, p. 328; Purpura, "Tassazione dell'economia digitale tra lo stallo della comunità internazionale la necessità di un'armonizzazione fiscale europea", cit., p. 1940.

⁽¹²⁾ Della Valle, "L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve", cit., 413.

⁽¹³⁾ *Ibid*; v. sul punto Corte Costituzionale, sentenza 23 dicembre 2019, n. 288, paragrafi 5.4-5.5. Il giudizio di legittimità costituzionale riguardava l'addizionale IRES dovuta per l'anno 2013 da aziende di credito, istituti finanziari, nonché enti assicurativi.

⁽¹⁴⁾ T. Di Tanno, "OCSE: unified approach nella tassazione delle attività digitali", Corriere Tributario 2020, fasc. 7, p. 655.

⁽¹⁵⁾ Di Tanno, "L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE", cit., p. 328.

potrebbe forse risultare preferibile accertare in prima istanza i ricavi prodotti in Italia e da ciò far scattare una presunzione relativa di assoggettabilità alla ISD che il contribuente potrebbe superare presentando il bilancio consolidato del gruppo e dimostrando di non aver conseguito la soglia di ricavi mondiali prevista dalla *web tax*.⁽¹⁶⁾ Così facendo, una parte degli oneri documentali verrebbe traslata sull'impresa interessata snellendo l'attività di accertamento dell'Amministrazione.

Anche la *ratio* normativa sembra essere in parte tradita dalla formulazione della ISD. Difatti, è opportuno segnalare che nonostante il chiaro intento del legislatore fosse quello di assoggettare a tassazione i redditi prodotti da soggetti non residenti, la ISD si applica anche ai soggetti residenti in Italia o che comunque abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello stato. Pertanto, l'imposta oltre a colpire le grandi imprese estere del *web*, penalizza anche molte imprese italiane di grandi dimensioni attive nei settori dell'editoria e delle telecomunicazioni le quali vendono pubblicità (si pensi ad imprese quali RCS, Mediaset e Gedi).⁽¹⁷⁾ A tal proposito non manca chi ritiene che la norma debba essere emendata o interpretata in maniera appropriata onde evitare di penalizzare coloro che già pagano le imposte sui redditi e sulle attività produttive e sui quali graverebbe anche l'ulteriore onere della ISD.⁽¹⁸⁾ Va detto, tuttavia, che, poiché la ISD è configurabile come un costo per l'impresa, dovrebbe essere garantita la possibilità di dedurre tale imposta dalla base imponibile come previsto anche dalla proposta comunitaria di *digital services tax*.⁽¹⁹⁾ Al contrario, per problemi di compatibilità con l'IVA e le sue caratteristiche strutturali, si ritiene la ISD non possa essere oggetto di detrazione dell'imposta assolta.⁽²⁰⁾

⁽¹⁶⁾ *Ivi*, pp. 328-29.

⁽¹⁷⁾ v. Bonini e Galli, "La web tax italiana: prospettive e problemi", cit., p. 7.

⁽¹⁸⁾ *Ibid*; v. Di Tanno, "OCSE: unified approach nella tassazione delle attività digitali", cit., p. 661 in cui si legge "E va cercato, altresì, quantomeno nel nostro Paese, un punto d'equilibrio fra coloro che pagano le imposte ordinarie (IRES e IRAP) cui si aggiungerebbe la ISD e coloro che invece non pagano le prime e sarebbero soggetti solo alla seconda. In soldoni fra imprese nazionali e multinazionali estere".

⁽¹⁹⁾ Commissione Europea, "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, 22 marzo 2018 (Proposta di Direttiva DST), in cui si legge al Considerando 27 "Al fine di alleviare eventuali casi di doppia imposizione qualora gli stessi ricavi siano soggetti all'imposta sul reddito delle società e all'ISD, gli Stati membri dovrebbero consentire alle imprese di detrarre l'ISD versata come costo dalla base imponibile dell'imposta sul reddito delle società nel loro territorio, a prescindere dal fatto che entrambe le imposte siano versate nello stesso Stato membro o in Stati membri diversi"; v. nello stesso senso Assonime, "Risposta alla procedura pubblica di consultazione nazionale, riguardante il pacchetto di proposte della Commissione per la tassazione dell'economia digitale indetta dal MEF – Dipartimento delle Finanze in data 16 maggio 2018", Consultazioni 6/2018, p. 9; T. Di Tanno, "L'imposta italiana sui servizi digitali" in *La tassazione dell'economia digitale* a cura di T. Di Tanno e F. Marchetti, Fondazione Bruno Visentini, febbraio 2019, pp. 76-77; Di Tanno, "L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE", cit., p. 332.

⁽²⁰⁾ G. Colombaioni, "Italy Unilaterally Implements the European Commission's Digital Service Tax Proposal", *Rivista di Diritto Tributario Pacini Giuridica*, 2019, nota 11; European Commission, "Impact Assessment", 21 March 2018, p. 148, in cui si legge "The interim measure could not be seen as having the essential characteristics 1 and 4 of VAT, given that it would not be applied to goods and services generally, and that no deduction of tax

2.2 Ambito di applicazione oggettivo

Se è vero che la formulazione dell'ambito soggettivo della norma sia di non difficile comprensione, lo stesso non può dirsi per quanto concerne l'ambito oggettivo di applicazione della ISD e, dunque, per i servizi digitali che sono considerati tassabili ai fini dell'applicazione dell'imposta. Difatti, non manca chi considera la formulazione normativa adottata come connotata da *“una certa immaturità del legislatore (e dei suoi addetti e consulenti) nei confronti dell'economia digitale e dello sviluppo attuale e futuro delle reti di comunicazione e di trasmissione dei dati”*.⁽²¹⁾

Al di là delle critiche mosse al dato testuale della ISD ed evitando di riprodurre acriticamente il disposto normativo, è possibile sinteticamente rappresentare al lettore che la *web tax* italiana si applica ai servizi digitali erogati nell'ambito delle seguenti macro-categorie: (i) la veicolazione di pubblicità *online*, (ii) la trasmissione dei dati raccolti dagli utenti (c.d. *Big Data* che sono ordinati e trasformati in strumenti commerciali per profilare gli utenti), nonché (iii) la messa a disposizione di una interfaccia digitale che consenta agli utenti di essere in contatto e interagire tra di loro (c.d. *social network*), oppure che faciliti lo scambio di beni e servizi (c.d. *sharing economy*).⁽²²⁾ Pur nell'assenza di documenti di prassi o atti regolamentari, parte della dottrina si è interrogata sulla gamma di servizi che, in concreto, potrebbe ricadere all'interno dell'applicazione della ISD fornendo agli operatori della materia un apprezzabile contributo concernente le possibili fattispecie concrete di applicazione. A titolo esemplificativo, sembrerebbero rientrare nell'ambito oggettivo di applicazione della ISD i servizi digitali resi al commercio nell'ambito dell'intermediazione digitale (si pensi ad Amazon, Alibaba, Ebay, Uber, Lyft, Airbnb, Booking, o Homeaway), i servizi pubblicitari e di promozione *online* (si pensi a Facebook o Youtube), i servizi di raccolta, elaborazione e rivendita a terzi dei dati di vario genere (si pensi a Google, Facebook, Dropbox, Google Maps, Waze, Android, IOS, Windows, MacOS, Explorer, Google Chrome, Mozilla Firefox, Opera), nonché servizi di condivisione di prodotti audiovisivi (si pensi a Netflix, Sky on Demand, Spotify e Youtube).⁽²³⁾ Va tuttavia segnalato che con riferimento all'ultima categoria di servizi menzionata (*i.e.* condivisione di prodotti audiovisivi) vi sono dubbi riguardo l'effettiva applicazione *tout court*

paid in previous stages of the production would be allowed.”, dunque, confermando la sola possibilità di deduzione della ISD dalla base imponibile con esclusione di qualsiasi detrazione.

⁽²¹⁾ v. Santoro, “La web tax profili di sistema”, cit., p. 466.

⁽²²⁾ si vedano rispettivamente le lettere a), b) e c), art. 1, comma 37, legge di Bilancio 2019; Della Valle, “L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve”, cit., pp. 409-10; Di Tanno, “L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE”, cit., pp. 330-31; cfr. anche A. Valente, “Perché la web tax italiana rischia di mancare il bersaglio”, Quotidiano IPSOA, 28 febbraio 2020.

⁽²³⁾ v. Santoro, “La web tax profili di sistema”, cit., pp. 467-69; Della Valle, “L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve”, cit., pp. 409-10; S. Dorigo, “Sharing Economy e imposta sui servizi digitali: le piattaforme per affitti brevi”, Corriere Tributario, 2020, fasc. 6, p. 607.

della ISD. Infatti, il legislatore italiano riprende le esclusioni previste dalla Proposta di Direttiva DST,⁽²⁴⁾ secondo la quale la fornitura di contenuto digitale tramite un'interfaccia nella quale non sono gli utenti stessi a caricare, o soggetti terzi a mettere a disposizione, il materiale non costituisce un servizio imponibile.⁽²⁵⁾ Appare dunque necessario distinguere tra servizi di condivisione che siano *user-based* o comunque di intermediazione (e pertanto presumibilmente tassabili) da quelli che non lo sono e che dunque dovrebbero restare esclusi dal campo di applicazione della ISD. Ne consegue, per fare un esempio pratico, che qualora una piattaforma come Netflix fornisse agli utenti film o serie di propria produzione il relativo servizio non sarebbe soggetto a tassazione, mentre qualora fornisse lo stesso materiale di titolarità di terzi la ISD troverebbe applicazione.⁽²⁶⁾ Anche nel caso dei servizi offerti dalla c.d. *sharing economy* (si pensi ad Airbnb, Booking, Homeaway) vi sono dubbi in merito alla effettiva imponibilità dei servizi. Infatti, la valorizzazione del ruolo degli utenti e la conseguente essenzialità della loro interazione è un fattore dirimente nell'individuazione delle fattispecie imponibili tale da porre il rapporto commerciale sottostante in secondo piano.⁽²⁷⁾ Tuttavia, sembrerebbe preferibile l'opinione secondo cui tali servizi, costituendo attività di mediazione distinta dalla successiva conclusione dell'operazione economica tra utente e soggetto terzo, rientrerebbero all'interno dell'ambito di applicazione della ISD non ravvisandosi gli estremi per applicare le esclusioni previste normativamente.⁽²⁸⁾

La disciplina normativa prevede talune esclusioni espresse onde evitare che l'onere economico della ISD possa ricadere su attività economiche che per loro natura non presentano problematiche di pianificazione fiscale aggressiva, oppure che rivestono una particolare importanza sociale. Anche in questo caso, il dato testuale della norma è di non agevole comprensione e consiste in una elencazione specifica di attività escluse dal campo di applicazione oggettivo della ISD. Giova rappresentare al lettore che i servizi esclusi riguardano le seguenti aree: (i) la fornitura diretta di beni e servizi nell'ambito di un servizio di

⁽²⁴⁾ si veda in particolare l'art. 1, comma 37-bis, lett. b), legge di Bilancio 2019 che riprende molto fedelmente la formulazione letterale dell'art. 3, comma 4, lett. a), della Proposta di Direttiva DST.

⁽²⁵⁾ Proposta di Direttiva DST, la cui Relazione a p. 9 specifica quanto segue “*La fornitura di contenuto digitale agli utenti da parte di un'entità mediante un'interfaccia digitale, che costituisce un servizio escluso dall'ambito di applicazione dell'ISD, va distinta dalla messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale attraverso la quale gli utenti possono caricare e condividere contenuti digitali con altri utenti, o dalla messa a disposizione di un'interfaccia che facilita la corrispondente fornitura di contenuto digitale direttamente tra utenti. [...] Pertanto, l'articolo 3, paragrafo 4, lettera a), sottolinea che la fornitura di contenuto digitale che non rientra nell'ambito di applicazione dell'ISD deve essere effettuata dall'entità che mette a disposizione l'interfaccia digitale attraverso la quale viene fornito il contenuto digitale, e non dagli utenti dell'interfaccia ad altri utenti.*”

⁽²⁶⁾ C. Bartelli, “Digital tax, imposta su pochi. Non è servizio digitale la fornitura di beni e servizi”, ItaliaOggi, 2019, n. 257, p. 29.

⁽²⁷⁾ Dorigo, “Sharing Economy e imposta sui servizi digitali: le piattaforme per affitti brevi”, cit., p. 610.

⁽²⁸⁾ *Ibid*; v. anche Sentenza del 19 dicembre 2019, Airbnb Ireland, Causa C-390/18, paragrafo 52, in cui i servizi di affitti brevi (inclusi nella c.d. *sharing economy*) sono definiti come servizi di mediazione.

intermediazione digitale (dunque, come esplicitato dal comma 39-*bis* della legge di Bilancio 2019, verrà tassato solo il corrispettivo dell'intermediario digitale senza penalizzare il corrispettivo ricevuto dal fornitore che si avvale di tale intermediario), (ii) le vendite *online* effettuate dai fornitori o produttori attraverso i propri siti *web* aziendali (con la conseguenza che la vendita fatta da un piccolo fornitore tramite Amazon sarebbe penalizzata rispetto alla vendita effettuata tramite il proprio sito aziendale da un marchio noto), (iii) la messa a disposizione di una piattaforma per fornire contenuti digitali (ci si riferisce ai servizi di condivisione che non siano *user-based* o a scopo di intermediazione come meglio specificato in precedenza), di comunicazione (come la fornitura di una casella PEC) e di pagamento, (iv) la prestazione di servizi digitali bancari (come ad esempio i bonifici *online*) e finanziari (si pensi al c.d. *crowdfunding*) a condizione che siano regolati rispettivamente dal Testo unico bancario e dal Testo unico finanziario, nonché (v) i servizi offerti tramite piattaforme telematiche per lo scambio di energia elettrica, gas, certificati ambientali e carburanti, così come le interfacce digitali che facilitano la vendita dei prodotti soggetti ad accise.⁽²⁹⁾ Infine, la norma precisa che restano parimenti escluse dall'ambito di applicazione della ISD le transazioni infragruppo che siano intervenute tra soggetti legati da un rapporto di controllo ai sensi dell'articolo 2359 del Codice Civile.⁽³⁰⁾

Come risulta evidente, l'interpretazione della gamma di servizi esclusi dall'ambito di applicazione della ISD necessiterà sicuramente di interventi di prassi o regolamentari che facciano chiarezza sulla reale portata di tali disposizioni. Va comunque segnalato che la definizione di "servizi prestati tramite mezzi elettronici" di cui all'articolo 7 del regolamento UE 15 marzo 2011, n. 282 potrebbe rappresentare per l'interprete un utile strumento nella distinzione tra servizi imponibili e servizi esenti,⁽³¹⁾ benché sia ragionevole ritenere che ciò non sia sufficiente per delineare compiutamente i confini del tributo in commento e garantire adeguata certezza del diritto ai contribuenti.

2.3 Territorialità

Uno degli elementi maggiormente innovativi della ISD è il criterio di territorialità dell'imposta che si discosta notevolmente dai canoni di stabile organizzazione normalmente adottati nel

⁽²⁹⁾ Legge di Bilancio 2019, art. 1, comma 37-*bis*, 39-*bis* e 39-*ter*; v. A. Galimberti, "Nuova web tax al via. Porterà ogni anno 108 milioni in più", Sole24ore, 31 dicembre 2019; A. Baroni, "Web tax 2019 – cos'è e a chi si applica", Fisco e Tasse, 13 febbraio 2019; Bonini e Galli, "La web tax italiana: prospettive e problemi", cit., pp. 5-6; Della Valle, "L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve", cit., p. 410.

⁽³⁰⁾ Legge di Bilancio 2019, art. 1, comma 38; Valente, "Perché la web tax italiana rischia di mancare il bersaglio", cit..

⁽³¹⁾ R. Giacobbi, "Web tax: che cos'è? Un'introduzione al tema dell'imposta sui servizi digitali", Cyberlaws, 24 gennaio 2019.

diritto tributario internazionale; ciò in considerazione dell'elevata capacità delle aziende del *web* di sottrarsi ad una precisa localizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.⁽³²⁾ Il legislatore, infatti, inverte i fattori di attrazione a tassazione da parte del Fisco italiano prendendo in considerazione non la localizzazione dell'impresa digitale, ma quella dell'utente.⁽³³⁾ Tale processo di geolocalizzazione dell'utente avviene tramite l'indirizzo di protocollo *internet* (più comunemente, indirizzo IP) dell'apparecchio elettronico che viene utilizzato dall'utente per usufruire di un qualunque servizio digitale tassabile (si pensi ad un computer fisso, PC mobile, cellulare, *smartphone*, *I-Phone*, *I-Pad*, o altro simile *device*).⁽³⁴⁾ La ragione economica e sostanziale di questo cambio di approccio risiede nella considerazione che nel contesto dell'economia digitale la creazione del valore è data innanzitutto e prevalentemente dalla base di utenza della singola impresa.⁽³⁵⁾ A differenza dei clienti delle imprese tradizionali, gli utenti delle aziende del *web* contribuiscono in vario modo e a vario titolo a creare il suddetto valore senza che sia necessario che gli stessi siano effettivamente dei clienti. Ciò che realmente conta è che l'utente "*faccia qualcosa: qualsiasi cosa [poiché] consentirà a chi lo sa fare, di trasformare eventi in 'profili' che terze imprese potranno pensare di utilizzare per profittarne*".⁽³⁶⁾ Dunque, non sempre la relazione intercorrente tra imprese digitali ed utenti ha ad oggetto la prestazione di un servizio a pagamento e, quandanche così fosse, tali servizi sono forniti a distanza, senza alcuna necessità di stabilire una presenza fisica tassabile nello stato in cui l'utente risiede.⁽³⁷⁾ Si genera pertanto una scissione tra il luogo di produzione della ricchezza (lo stato alla fonte dove l'utente è localizzato) e la sede dell'impresa dove i proventi delle attività sono tassati (generalmente paesi a fiscalità agevolata o veri e propri paradisi fiscali). Il precipuo scopo della ISD e del nuovo criterio territoriale è proprio quello di

⁽³²⁾ Purpura, "Brevi riflessioni in tema di stabile organizzazione digitale: dalla bit tax all' 'utentecentrismo'?", cit., p. 487.

⁽³³⁾ Valente, "Perché la web tax italiana rischia di mancare il bersaglio", cit.; Purpura, "Tassazione dell'economia digitale tra lo stallo della comunità internazionale la necessità di un'armonizzazione fiscale europea", cit., p. 1942; Purpura, "Brevi riflessioni in tema di stabile organizzazione digitale: dalla bit tax all' 'utentecentrismo'?", cit., p. 488; Di Tanno, "L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE", cit., p. 332; Di Tanno, "OCSE: unified approach nella tassazione delle attività digitali", cit., p. 657; Della Valle, "L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovette", cit., p. 411; Bonini e Galli, "La web tax italiana: prospettive e problemi", cit., p. 6.

⁽³⁴⁾ Di Tanno, "L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE", cit., p. 330; Bonini e Galli, "La web tax italiana: prospettive e problemi", cit., p. 6; Di Tanno, "OCSE: unified approach nella tassazione delle attività digitali", cit., p. 655.

⁽³⁵⁾ v. Proposta di Direttiva DST, p. 7 in cui si legge "*L'ISD è un'imposta che ha una portata mirata che viene riscossa sui ricavi generati dalla fornitura di determinati servizi digitali caratterizzati dalla creazione di valore da parte degli utenti. [...]*".

⁽³⁶⁾ Di Tanno, "OCSE: unified approach nella tassazione delle attività digitali", cit., p. 655; cfr. anche F. Cocco, "Il contrasto alle condotte elusive nella digital economy", *Corriere Tributario*, 2020, fasc. 5, p. 489, in cui l'autore riconosce come i c.d. "*active users*" o "*prosumers*" abbiano un valore non quantificabile portando come esempio il prezzo di Euro 19 miliardi corrisposto da Facebook nel contesto dell'acquisizione di Whatsapp, sull'assunto che al tempo la società *target* prestasse servizi a 450 milioni di utenti.

⁽³⁷⁾ Proposta di Direttiva DST, p. 7.

tentare di porre un rimedio alla già citata crisi del binomio territorio-tassa prevedendo un'imposta cedolare sulla prestazione di servizi digitali da parte di gruppi di rilevanti dimensioni economiche, i quali sovente non hanno una stabile organizzazione nel territorio dello stato o comunque localizzano la maggior parte dei redditi all'estero.

Benché il nuovo criterio di ripartizione della potestà impositiva colga nel segno e sia conforme sia alla Proposta di Direttiva DST sia alle linee guida OCSE, la ISD presenta due rilevanti criticità. In linea generale, la localizzazione dell'utente tramite il tracciamento dell'indirizzo IP pone seri problemi di compatibilità della norma tributaria con la disciplina in materia di *privacy* e protezione dei dati personali.⁽³⁸⁾ Infatti, i soggetti passivi della ISD sono obbligati a tenere traccia della geolocalizzazione degli utenti al fine di poter correttamente adempiere alla liquidazione dell'imposta, benché le norme sulla *privacy* consentano a questi ultimi di non essere geolocalizzati (si pensi alla possibilità di escludere la localizzazione dalle impostazioni del cellulare o alla possibilità di navigare in incognito su *internet*).⁽³⁹⁾ Ebbene, da un punto di vista tecnologico, nulla esclude che l'impresa, che sia a ciò obbligata a fini fiscali, localizzi l'utente anche contro la sua espressa volontà contraria; tuttavia ciò comporterebbe inevitabilmente una chiara violazione della norme a tutela della riservatezza dell'individuo.⁽⁴⁰⁾ Altra problematica, che si aggiunge al possibile contrasto con la normativa sulla *privacy*, concerne la possibilità che gli utenti nazionali o comunque momentaneamente presenti nel territorio dello stato siano (eventualmente anche a loro insaputa) deviati su circuiti non nazionali di modo che il requisito della territorialità e conseguentemente la relativa potestà impositiva dello stato verrebbe meno.⁽⁴¹⁾

Sarebbe, pertanto, opportuno che la normativa italiana affrontasse questi temi cercando, da un lato, di conciliare la ragion fiscale con la tutela della *privacy* e, dall'altro lato, di evitare che il progresso tecnologico renda i nuovi criteri di territorialità del tributo obsoleti prima ancora della loro effettiva applicazione.

Va infine segnalato che la *web tax*, dal punto di vista dell'elemento territoriale, presenta indubbiamente punti di contatto con il concetto di "significativa e continuativa presenza economica" (c.d. PES) di cui all'articolo 162, secondo comma, lett. f)-*bis*, TUIR. Tale istituto è stato introdotto dalla legge di Bilancio 2018 al fine di stabilire un nuovo concetto di stabile organizzazione che anziché essere collegato ad elementi materiali e fisici, sia piuttosto inteso,

⁽³⁸⁾ Valente, "Perché la web tax italiana rischia di mancare il bersaglio", cit..

⁽³⁹⁾ Bonini e Galli, "La web tax italiana: prospettive e problemi", cit., pp. 6-7.

⁽⁴⁰⁾ *Ibid.*

⁽⁴¹⁾ Di Tanno, "L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE", cit., p. 332. Si consideri inoltre che una connessione VPN "*virtual private network*" consente agli utenti di connettersi al *server* del paese di origine o di un altro paese per accedere a siti *web* o servizi di *streaming*.

sulla scorta delle linee guida OCSE e della proposta comunitaria di PES,⁽⁴²⁾ come manifestazione di una presenza economica significativa di un'impresa non residente in virtù dei ricavi, nonché del numero di utenti o contratti relativi ai servizi digitali erogati.⁽⁴³⁾ Pertanto, sembrerebbe che la convivenza dei due istituti “*potrebbe attrarre a tassazione nel nostro Paese i medesimi ricavi colpiti, appunto, dall'ISD*”⁽⁴⁴⁾ in maniera non dissimile a quanto già esposto con riguardo alle imprese nazionali nel precedente paragrafo 2.1.

Tuttavia, come evidenziato da parte della dottrina, la formulazione della norma è molto vaga giacché non sono stabiliti, al contrario della Proposta di Direttiva PES, parametri economici e soglie numeriche tali da individuare con certezza la sussistenza o meno di una presenza economica significativa e continuativa da parte di un soggetto non residente.⁽⁴⁵⁾ Né sarebbe immaginabile pensare di attribuire alla prassi dell'Amministrazione finanziaria il compito di integrare la fattispecie definendo il presupposto applicativo dell'istituto in commento.⁽⁴⁶⁾ A ciò si aggiunga che non sembrerebbe nemmeno possibile richiamare il concetto di esercizio “abituale” di cui all'articolo 55 TUIR il quale implica stabilità e regolarità dell'iniziativa economica, ma non una rigorosa continuità; al contrario, ai fini dell'individuazione di una PES nel territorio dello stato è richiesto che l'attività economica sia svolta in modo continuativo e dunque ininterrottamente.⁽⁴⁷⁾ Sarebbe, pertanto, forse preferibile interpretare la nozione di significativa presenza economica non come nuova ipotesi di stabile organizzazione inclusa nella c.d. *positive list* dell'art. 162, secondo comma, TUIR, ma come una norma antielusiva volta a sanzionare i comportamenti connotati da elementi di artificiosità e atti a camuffare la presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello stato.⁽⁴⁸⁾ Se dunque è vero che la norma in questione abbia una finalità prettamente antielusiva, è altrettanto vero che assume minor rilievo il possibile contrasto con la ISD accennato in precedenza. Va comunque segnalato

⁽⁴²⁾ OECD, *Addressing the Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, cit., paragrafi 351 e ss.; Commissione Europea, “Proposta di Direttiva Del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa”, Bruxelles, 21 marzo 2018 (Proposta di Direttiva PES), p. 8, in cui si legge “*Le norme proposte per stabilire un nesso imponente di un'impresa digitale in uno Stato membro sono basate sui ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali, sul numero di utenti di servizi digitali o sul numero di contratti per un servizio digitale.*”; v. Cocco, “Il contrasto alle condotte elusive nella digital economy”, cit., p. 490 in cui l'autore si riferisce ai *revenue-based factors*, *digital factors* e *user-based factors*.

⁽⁴³⁾ Cocco, “Il contrasto alle condotte elusive nella digital economy”, cit., pp. 488-89; D. Bonin, “Ipotesi che costituiscono stabile organizzazione materiale” in *Testo Unico delle Imposte sui Redditi* a cura di Ceppellini, Lugano & Associati, Sole24ore, Milano, 2019, pp. 1399-1400.

⁽⁴⁴⁾ Della Valle, “L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve”, cit., p. 414.

⁽⁴⁵⁾ Cocco, “Il contrasto alle condotte elusive nella digital economy”, cit., p. 490.

⁽⁴⁶⁾ Assonime, “Redditi 2018-SC-Irap 2018”, Circolare 27 giugno 2018, n. 15, p. 67.

⁽⁴⁷⁾ Cocco, “Il contrasto alle condotte elusive nella digital economy”, cit., p. 491.

⁽⁴⁸⁾ Assonime, “Redditi 2018-SC-Irap 2018”, Circolare 27 giugno 2018, n. 15; v. anche Dossier n. 506.2 Servizio Studi del Senato, p. 269, in cui, nell'illustrare la finalità dell'art. 162, secondo comma, lett. f)-bis, TUIR, si legge “*Il riferimento agli elementi della stabilità, della ricorrenza e della dimensione economica dell'attività hanno la finalità dichiarata di impedire, ad opera dei contribuenti, manipolazioni che impediscano la qualificazione di 'stabile organizzazione'.*”.

che la norma relativa alla significativa presenza economia è indubbiamente complessa e suscettibile di generare non poco contenzioso tra contribuente e Amministrazione finanziaria.⁽⁴⁹⁾ A tal riguardo, si segnala che un intervento chiarificatore da parte dell’Agenzia delle Entrate sarebbe opportuno.⁽⁵⁰⁾

2.4 Aliquota, base imponibile e profili applicativi

Come già accennato nel corso della presente analisi, la ISD è imposta proporzionale al 3% che si applica sui ricavi al lordo dei costi (ma al netto dell’IVA e delle altre imposte indirette) che sono generati da servizi digitali tassabili in Italia.⁽⁵¹⁾ In altri termini, l’imposta grava sul giro d’affari prodotto dall’impresa e si computa su una base imponibile che non tiene conto dei componenti negativi di reddito, ad eccezione dell’*e-commerce* che, per disposizione normativa, viene tassato al netto dei corrispettivi pagati per la cessione di beni o prestazione di servizi e, dunque, sulle commissioni incassate.⁽⁵²⁾ Ciò comporta, in linea generale, un elevato onere fiscale per i soggetti passivi del tributo giacché anche un’aliquota contenuta (come quella del 3%), se applicata sul volume d’affari, può avere un forte impatto sui profitti dell’impresa tassata. Si tenga in debita considerazione il seguente esempio riportato in dottrina.⁽⁵³⁾

Supponiamo che un giornale utilizzi l’intermediazione di Google per una parte della sua pubblicità, convenendo un compenso contrattuale del 10% sul fatturato pubblicitario. Qualora il volume d’affari del giornale fosse pari ad Euro 100, il compenso spettante a Google sarebbe di Euro 10, ma l’imposta da assolvere, applicandosi sui ricavi anziché sui profitti, sarebbe di Euro 3 (e non di Euro 0,30) comportando una riduzione del profitto dieci volte superiore all’aliquota prevista normativamente. Al contrario di quanto accade per la pubblicità *online* e per tutti i servizi digitali che sono tassati secondo l’esempio che precede, l’*e-commerce* e, presumibilmente anche la c.d. *sharing economy*,⁽⁵⁴⁾ sono tassati non tenendo conto del corrispettivo del bene ceduto o del servizio prestato comportando un minore aggravio per il soggetto passivo. Difatti, assumendo che un intermediario come Amazon stipulasse con un venditore un contratto contenente le medesime condizioni economiche previste per Google, l’imposta da assolvere verrebbe applicata solo su Euro 10 con conseguente imposta pari a Euro 0,30. È opportuno segnalare che questa puntualizzazione ha rilevanti effetti pratici (oltre che

⁽⁴⁹⁾ Cocco, “Il contrasto alle condotte elusive nella digital economy”, cit., p. 491.

⁽⁵⁰⁾ Assonime, “Redditi 2018-SC-Irap 2018”, cit., p. 70.

⁽⁵¹⁾ v. Legge di Bilancio 2019, art. 1, commi 39 e 41.

⁽⁵²⁾ v. Legge di Bilancio 2019, art. 1, commi 39-*bis*.

⁽⁵³⁾ Bonini e Galli, “La web tax italiana: prospettive e problemi”, cit., p. 8.

⁽⁵⁴⁾ Dorigo, “Sharing Economy e imposta sui servizi digitali: le piattaforme per affitti brevi”, cit., pp. 612-13, in cui, con riferimento all’art. 1, comma 39-*bis*, legge di Bilancio 2019, si esplicita che “la base imponibile della nuova imposta è formata dai corrispettivi versati dagli utilizzatori dell’interfaccia multilaterale”.

spunti di interesse teorico), giacché è immaginabile che il relativo costo verrà addebitato a valle comportando un rincaro generale dei servizi digitali soggetti alla ISD e dunque un criticabile spostamento del carico impositivo sull'utente finale.⁽⁵⁵⁾

Chiarito il metodo di calcolo dell'imposta e di applicazione della relativa aliquota, rimane da analizzare il metodo di formazione della base imponibile che presenta talune perplessità ed è connotato, anche in questo caso, da una formulazione letterale piuttosto complessa.⁽⁵⁶⁾ La base imponibile della ISD viene calcolata sulla base di un metodo che sembra ricalcare il c.d. *“formulary apportionment”*⁽⁵⁷⁾ ed è il risultato del *“prodotto della totalità dei ricavi derivanti dai servizi digitali ovunque realizzati per la percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello stato”*.⁽⁵⁸⁾ Al di là delle differenze formali di determinazione di tale percentuale in ragione della natura tecnica di ciascun servizio digitale,⁽⁵⁹⁾ ciò che rileva è che il collegamento al territorio italiano dei ricavi ovunque generati nel mondo avviene secondo parametri del tutto fattuali che non costituiscono un affidabile criterio di ripartizione in termini di valore economico dei valori creati a livello globale. Per chiarire meglio cosa si intende, il criterio di collegamento della porzione di ricavi mondiali alla base imponibile italiana avviene secondo un metodo *“volumetrico”* che tiene conto del numero di messaggi pubblicitari, di operazioni di consegna di beni e prestazione di servizi ovvero di *account* aperti in Italia senza però considerare l'effettivo valore economico che tale volume di operazioni ha generato in ciascun paese, ivi inclusa l'Italia.⁽⁶⁰⁾ Tali caratteristiche strutturali della ISD prestano il fianco a possibili censure dal punto di vista costituzionale sotto il profilo della ragionevolezza della

⁽⁵⁵⁾ Bonini e Galli, *“La web tax italiana: prospettive e problemi”*, cit., p. 8; Valente, *“Perché la web tax italiana rischia di mancare il bersaglio”*, cit..

⁽⁵⁶⁾ Dorigo, *“Sharing Economy e imposta sui servizi digitali: le piattaforme per affitti brevi”*, cit., p. 612, in cui con riferimento alle piattaforme per affitti brevi si legge *“rimarrebbe comunque il nodo della determinazione della base imponibile assoggettabile a ad imposizione in Italia.”*

⁽⁵⁷⁾ *Ivi*, p. 614, in cui si legge *“[...] potrebbe essere opportuno collegare l'imposta al godimento ed allo sfruttamento dei beni pubblici italiani, introducendo una formula di apportionment che attribuisca alla potestà impositiva italiana quella parte i redditi complessivi corrispondente ad affitti avente ad oggetto immobili situati nel territorio nazionale.”*; v. in generale sul tema V. Ceriani e G. Ricotti, *“Riflessioni sul coordinamento internazionale della fiscalità d'impresa”*, *Rassegna Tributaria*, 2019, fasc. 1, pp. 58-59, in cui si legge *“[...] con imprese globalizzate risulta sempre più frustrante cercare di ripartire le basi tra giurisdizioni come se fosse possibile individuare singole entità giuridiche o economiche che si scambiano prodotti e servizi; tanto vale riconoscere l'indivisibilità del risultato economico e ripartirlo in funzione di drivers economicamente significativi, che diano giusto riconoscimento alle giurisdizioni dove si produce e a quelle dove si vendono i beni e i servizi.”*; cfr. anche Assonime, *“Fiscalità internazionale: le nuove linee di intervento OCSE, USA e UE a confronto”*, Circolare 1 agosto 2018, n. 19, pp. 92-93.

⁽⁵⁸⁾ Della Valle, *“L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve”*, cit., p. 411; cfr. Carici, *“La fiscalità dell'economia digitale: dalla web tax alla (auspicabile) presa d'atto di nuovi valori da tassare”*, cit., p. 4509.

⁽⁵⁹⁾ v. Legge di Bilancio 2019, art. 1, comma 40-ter.

⁽⁶⁰⁾ Della Valle, *“L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve”*, cit., p. 412; Carinci, *“La fiscalità dell'economia digitale: dalla web tax alla (auspicabile) presa d'atto di nuovi valori da tassare”*, cit., p. 4511.

disciplina anche considerando come, allo stato, manchi la copertura comunitaria della norma in virtù della mancata approvazione della Proposta di Direttiva DST.⁽⁶¹⁾

Da ultimo, occorre analizzare i profili applicativi della ISD afferenti all'accertamento e alla riscossione della medesima. La trattazione della materia in questione avverrà per brevi cenni mettendo in luce esclusivamente gli aspetti specifici del tributo che innovano le disposizioni generali ad esso applicabili. Innanzitutto, in linea con la Proposta di Direttiva DST, l'obbligazione tributaria sorge al momento dell'emersione del diritto a percepire il compenso del servizio digitale e non al momento dell'incasso effettivo.⁽⁶²⁾ Inoltre, i soggetti non residenti che superino le soglie dimensionali previste, qualora siano sprovvisti di numero identificativo IVA, dovranno farsi assegnare tale identificativo da parte dell'Amministrazione finanziaria (salvo che risiedano in un paese c.d. non collaborativo, circostanza in cui sarà necessario nominare un rappresentante fiscale).⁽⁶³⁾ Per le società appartenenti al medesimo gruppo l'assolvimento degli obblighi derivanti dalla ISD sarà svolto da una società del gruppo nominata a tal uopo,⁽⁶⁴⁾ la quale, al pari delle imprese singole, sarà tenuta a mantenere un'apposita contabilità ai fini della determinazione dei ricavi tassabili.⁽⁶⁵⁾ Per finire, la disciplina della ISD prevede che, con riferimento ad accertamento, riscossione, sanzioni, nonché relativo contenzioso, si applichino le norme in materia di IVA, sempre nei limiti di compatibilità con la disciplina specifica del tributo in commento.

3. Profili critici della ISD

Come premesso nell'introduzione della presente trattazione, la disciplina della ISD presenta molte criticità alcune delle quali sono già state oggetto di specifica analisi nei paragrafi che precedono per evidenti ragioni di opportunità e collocazione sistematica. Ad ogni buon conto, si riporta di seguito una rassegna dei profili critici di maggior rilievo già trattati e segnatamente: (i) la ISD penalizza anche i soggetti residenti che sono già soggetti ad IRES e IRAP e non specifica espressamente che l'imposta sia deducibile dal reddito d'impresa (ancorché tale interpretazione appare preferibile come già puntualizzato nel precedente paragrafo 2.1 cui si rimanda); (ii) l'accertamento del superamento delle soglie dimensionali da parte dei soggetti non residenti risulta non sempre agevole (si rimanda al paragrafo 2.1 sul punto); (iii) l'ambito

⁽⁶¹⁾ Della Valle, "L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve", cit., p. 412; Carinci, "La fiscalità dell'economia digitale: dalla web tax alla (auspicabile) presa d'atto di nuovi valori da tassare", cit., p. 4510.

⁽⁶²⁾ v. Proposta di Direttiva DST, art. 4, quinto comma; Di Tanno, "L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE", cit., p. 334.

⁽⁶³⁾ legge di Bilancio 2019, art. 1, comma 43.

⁽⁶⁴⁾ legge di Bilancio 2019, art. 1, comma 42.

⁽⁶⁵⁾ legge di Bilancio 2019, art. 1, comma 42-bis; Della Valle, "L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve", cit., p. 412.

di applicazione oggettivo della norma è indeterminato e non consente di individuare con immediatezza la gamma di servizi digitali soggetti a tassazione (si veda il precedente paragrafo 2.2 per una disamina più dettagliata); (iv) la ISD presenta profili di incompatibilità con la normativa a tutela della *privacy* in merito agli obblighi di tracciamento dell'indirizzo IP degli utenti i quali, tra l'altro, potrebbero, anche involontariamente, essere deviati su circuiti digitali non nazionali (si rinvia al precedente paragrafo 2.3 per un focus specifico); (v) la convivenza della norma in commento con la nozione di significativa presenza economica di cui all'articolo 162, secondo comma, lett. f)-*bis*, TUIR ha sollevato dubbi concernenti un'eventuale doppia tassazione dei medesimi ricavi (si veda sul tema il precedente paragrafo 2.3); (vi) l'onere economico della ISD sarà probabilmente traslato sull'utente finale e rischia di discriminare le imprese che, non possedendo ancora un marchio noto, si avvalgono di intermediari alle vendite (a tal riguardo, si rinvia rispettivamente ai precedenti paragrafi 2.4 e 2.1); (vii) il nuovo tributo presenta possibili profili di censura costituzionale sia con riferimento alla selettività dell'ambito soggettivo dell'imposta, sia con riguardo al metodo "volumetrico" di determinazione della base imponibile (si vedano rispettivamente i precedenti paragrafi 2.1 e 2.4).

L'elencazione di cui sopra non esaurisce le problematiche legate all'introduzione della ISD. Giova infatti segnalare al lettore che la *web tax* presenta due ulteriori perplessità che afferiscono sia alla funzione economica dell'imposta, sia ai possibili rapporti che la normativa interna può avere con fonti del diritto comunitario ed internazionale. Le due prospettive, segnatamente quella economica e giuridica, presentano indubbi punti di contatto e pertanto saranno analizzate unitariamente.

Da un punto di vista prettamente economico, la ISD è esposta alle dure critiche provenienti da Stati Uniti e Cina. Tali paesi lamentano che l'imposta risulti essere sostanzialmente un dazio sull'importazione di servizi digitali delle grandi imprese multinazionali americane e cinesi ovvero, nella sua declinazione più lieve, una forma di prelievo discriminatoria nei loro confronti,⁽⁶⁶⁾ e come tale, suscettibile, tra l'altro, di generare ritorsioni protezionistiche da parte dei medesimi o di altri paesi.⁽⁶⁷⁾ Infatti, proprio la configurabilità della ISD come una forma di imposizione discriminatoria comporta una serie di problemi di compatibilità del tributo con le fonti del diritto internazionale. Innanzitutto, con il diritto comunitario, giacché la misura in commento potrebbe, da un lato, rappresentare una misura discriminatoria nei confronti delle imprese non residenti e, dall'altro lato, costituire una forma di aiuto di Stato verso le imprese

⁽⁶⁶⁾ Bonini e Galli, "La web tax italiana: prospettive e problemi", cit., p. 6.

⁽⁶⁷⁾ v. Santoro, "La web tax profili di sistema", cit., p. 473, con riferimento alla minaccia del Presidente degli Stati Uniti Donald Trump di imporre dazi sui prodotti francesi.

nazionali che si posizionano al di sotto della soglia di rilevanza.⁽⁶⁸⁾ Inoltre, è necessario tenere a mente che l'introduzione della ISD potrebbe porre problemi in relazione agli accordi internazionali intervenuti in sede WTO, quali il GATT (qualora le transazioni digitali fossero considerate alla stregua di prodotti) e il GATS (nel caso in cui, invece, le transazioni digitali fossero trattate come dei servizi).⁽⁶⁹⁾ In particolare, mentre il GATS prevede ampie eccezioni con riguardo all'applicazione dei trattati fiscali e delle disposizioni fiscali dirette volte a garantire una tassazione equa ed effettiva, tali esclusioni non sono previste nel GATT e dunque l'eventuale sussunzione dei servizi digitali nell'ambito di applicazione di quest'ultimo potrebbe sollevare maggiori problemi di compatibilità con il sistema WTO.⁽⁷⁰⁾

Sempre con riferimento all'interazione del nuovo tributo con le fonti del diritto internazionale, occorre chiedersi se la ISD, come altre forme di *equalization tax*, possa rientrare nell'ambito di applicazione dei trattati fiscali con tutte le conseguenze che ne deriverebbero.⁽⁷¹⁾ L'orientamento prevalente considera la ISD un'imposta indiretta e dunque non rientrante nell'ambito di applicazione convenzionale dei trattati in virtù del fatto che la ISD è prevista a fronte di un novero limitato di servizi (analogamente alle accise) e che non sia detraibile dalle imposte sui redditi.⁽⁷²⁾ Tuttavia, occorre segnalare come forme di imposizione commisurate sui ricavi lordi siano state in passato considerate imposte dirette e dunque incluse nell'ambito di applicazione dei trattati fiscali.⁽⁷³⁾ La questione non è priva di importanti risvolti pratici giacché, seguendo l'interpretazione dominante (ovverosia di inapplicabilità dei trattati fiscali alla ISD), le imprese non residenti su cui grava l'onere finanziario della *web tax* nostrana non avrebbero diritto ad alcun credito d'imposta nel rispettivo stato di residenza e ciò potrebbe

⁽⁶⁸⁾ Della Valle, "L'imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve", cit., p. 413.

⁽⁶⁹⁾ *Ibid.*

⁽⁷⁰⁾ OECD, *Addressing the Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, cit., paragrafo 299.

⁽⁷¹⁾ G. Rolle, "Introduzione di nuovi tributi e vincoli posti dalle convenzioni fiscali: il caso dell'imposta sui servizi digitali", *il Fisco*, 2020, fasc. 16, p. 1557; cfr. anche Proposta di Direttiva DST, in cui si legge "La proposta di direttiva si fonda sull'articolo 113 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE). Tale disposizione permette al Consiglio [...] di adottare le disposizioni che riguardano l'armonizzazione della legislazione degli Stati membri relativa ad altre imposte indirette [...]".

⁽⁷²⁾ *Ivi*, p. 1558.

⁽⁷³⁾ Per alcuni esempi di come imposte apparentemente indirette siano state considerate forme di imposizioni dirette si vedano le Conclusioni dell'avvocato generale del 13 giugno 2019, Vodafone Magyarország, Causa C-75/18, paragrafo 37, in cui si legge "Di conseguenza, l'imposta straordinaria ungherese costituisce un'imposta speciale (diretta) sul reddito, volta ad assoggettare a prelievo una particolare capacità finanziaria delle imprese di telecomunicazione."; v. sul punto anche Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 7 marzo 2008, n. 83/E, secondo cui forme di prelievo sostitutivo (come il *prélèvement fiscal global forfaitaire* tunisino) configurano comunque imposte dirette "[...] nel caso in cui l'imposta estera abbia in concreto natura di imposta diretta sul reddito, a prescindere dalle modalità di prelievo o di determinazione della base imponibile"; cfr. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*, OECD, Parigi, 2018, paragrafo 422, secondo cui un'imposta indiretta applicabile ad un particolare tipo di pagamento non differisce da una ritenuta sul reddito lordo derivante da *royalties* o commissioni.

comportare problemi legati alla doppia tassazione del reddito prodotto in Italia, o, più correttamente, derivante dal mercato italiano.

Dato atto delle criticità relative al tributo in commento non sfuggirà all'interprete la complessità della normativa in esame, che, ad onore del vero, era stata immaginata dalla Commissione europea e dall'OCSE come una soluzione *ad interim* di più semplice applicazione rispetto ad altre misure alternative (quali ad esempio eventuali formule di *apportionment* della materia imponibile) che necessitano di un più elevato livello di cooperazione internazionale.⁽⁷⁴⁾ Difatti, la DST è stata proposta in sede comunitaria con l'esplicito obiettivo di porre un rimedio alla dilagante pianificazione fiscale aggressiva delle multinazionali del *web* nelle more di una soluzione di più ampio respiro condivisa dagli Stati Membri. Tuttavia, la apparente semplicità e linearità della ISD pone serie problematiche di applicazione concreta che inevitabilmente dovranno essere risolte dall'Amministrazione finanziaria a mezzo di circolare esplicativa ovvero per decreto attuativo del competente Dicastero. Postulando invero l'immediata applicazione della norma, le incertezze normative riscontrate presentano una duplice conseguenza. Da un lato, non è garantito il principio di chiarezza cui il sistema fiscale deve ispirarsi onde assicurare un corretto dialogo tra contribuente e Amministrazione nonché un'effettiva equità del prelievo tributario secondo criteri di capacità contributiva. Dall'altro lato, il beneficio che in via prospettica era stato ipotizzato per le casse dell'Erario potrebbe finire per risultare inferiore rispetto alle stime iniziali anche in virtù delle difficoltà riscontrabili nella conduzione dell'attività accertatrice.⁽⁷⁵⁾

4. Conclusioni

Ad esito delle riflessioni effettuate sulla *web tax* italiana, appare opportuno segnalare che al di là degli aspetti critici che sono stati evidenziati e messi in luce nel corso della trattazione, l'introduzione della ISD ha sicuramente molti pregi. Difatti, lo scopo dell'imposta è arginare le condotte elusive e la pianificazione fiscale aggressiva messa in atto dalle multinazionali dell'economia digitale.

⁽⁷⁴⁾ v. Proposta di Direttiva DST nonché la Proposta di Direttiva PES le quali non fanno mistero della circostanza che la *web tax* europea fa parte di un pacchetto più ampio di misure antielusive tra cui anche "*una proposta di direttiva relativa a una soluzione globale*" della tassazione dell'economia digitale. Nell'ottica delle istituzioni europee, infatti, la soluzione ottimale sarebbe la previsione di una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (c.d. CCTB) la quale permetterebbe di allocare la potestà impositiva dei singoli Stati Membri ripartendo la base imponibile delle imprese con presenza internazionale.

⁽⁷⁵⁾ cfr. Bonini e Galli, "La web tax italiana: prospettive e problemi", cit., pp. 8-10 secondo cui, tra l'altro, le stime previste dal Governo con riferimento al gettito generato dall'introduzione della ISD dovrebbero comunque essere riviste verso il basso giacché lo sviluppo del settore dei servizi digitali in Italia non consentirebbe ancora di raggiungere i dati stimati.

Ebbene, sul punto il nostro ordinamento prevede in termini generali una clausola antiabuso applicabile alle varie fattispecie di elusione fiscale che non siano espressamente destinatarie di apposita disciplina. Tuttavia, l'articolo 10-*bis*, Legge 27 luglio 2000, n. 212 (il c.d. "Statuto dei contribuenti") sembrerebbe inidoneo a contrastare i comportamenti sleali di cui sopra. Infatti, a ben guardare, il tenore letterale della norma circoscrive l'ambito operativo dei poteri di disconoscimento dell'operazione elusiva posta in essere solo ai casi in cui l'indebito vantaggio fiscale assume le caratteristiche di "essenzialità".⁽⁷⁶⁾ Contrariamente, la clausola antiabuso comunitaria di cui all'articolo 6 Direttiva ATAD I richiede, invece, la mera natura "principale" del vantaggio fiscale conseguito. Da ciò ne deriva un depotenziamento della clausola generale antiabuso domestica giacché le complesse architetture societarie dei giganti del *web* sovente sono il frutto anche di esigenze organizzative e gestionali che difficilmente potrebbero far emergere la carenza di sostanza economica nonché l'essenzialità dell'indebito vantaggio ottenuto.⁽⁷⁷⁾

La constatazione di tali carenze strutturali dell'articolo 10-*bis* dello Statuto dei contribuenti pone sotto diversa luce la disciplina della ISD, quantomeno sotto il profilo dell'indubbia utilità nel contrasto all'elusione fiscale. La sua introduzione potrebbe essere considerata una tappa essenziale del processo di maturazione del legislatore italiano il quale ha da sempre mostrato attenzione e consapevolezza verso temi di equità fiscale. Invero, l'origine del provvedimento va ricercata nelle più avanzate proposte formulate dalla comunità internazionale a conferma del fatto che il Paese vanta un sistema fiscale all'avanguardia nel contesto normativo della fiscalità digitale.⁽⁷⁸⁾ Se pertanto tali considerazioni sono condivisibili, è altrettanto vero che la ISD ha colto nel segno e rappresenta, nonostante le criticità riscontrate, una soluzione idonea e praticabile per l'Italia e per qualsiasi altro paese che cerchi di esperire un tentativo di ripresa a tassazione dei profitti generati con la partecipazione degli utenti *ivi* localizzati.

Giova ad ogni modo segnalare che se da un punto di vista squisitamente tributario la ISD rappresenta senza dubbio un traguardo, da una diversa prospettiva dietro la necessità di ricorrere a misure fiscali siffatte si cela una situazione patologica di sottosviluppo digitale che riguarda l'intero continente Europeo e l'Italia in particolare. Non è un caso infatti che gli Stati Uniti, paese di origine dei c.d. "GAFA", osteggino qualsiasi forma di *digital services tax* e privilegino forme di tassazione per trasparenza come il nuovo regime "GILTI" (*global intangible low-taxed*

⁽⁷⁶⁾ Purpura, "Contrasto alle condotte abusive nelle economie digitali in chiave italiana ed europea", cit., pp. 336-38.

⁽⁷⁷⁾ *Ivi*, p. 335.

⁽⁷⁸⁾ Come già segnato nel corso della trattazione, la proposta di introdurre un'imposta sotto forma di cedolare sulla prestazione di servizi digitali resi da soggetti residenti e non residenti è stata formulata dapprima dall'OCSE nella BEPS Action 1 e successivamente anche dall'Unione europea nella Proposta di Direttiva DST. Solo la Francia ha preceduto l'Italia nell'adozione della ISD, mentre altri paesi europei stanno valutando l'introduzione della *web tax*; tra questi figura anche il Regno Unito che, pur non avendo un'imposta del tutto assimilabile, si è dotato sin dal 2015 della "*diverted profit tax*" la cui funzione non differisce molto dagli scopi perseguiti dalla ISD.

income) che costituisce un nuovo metodo di tassazione CFC per così dire rafforzato.⁽⁷⁹⁾ La contrapposizione tra nuove imposte alla fonte e tassazione del reddito di impresa per trasparenza altro non è se non un *revival* della discussione tra tassazione dello stato alla fonte e tassazione dello stato di residenza.⁽⁸⁰⁾ Il tema, già sorto nel secondo dopoguerra, concerne la giusta allocazione dei profitti di imprese multinazionali tra i paesi di residenza e stati alla fonte nei quali l'attività economica viene concretamente svolta. In generale, i paesi industrializzati tendono a favorire il principio della tassazione dello stato di residenza poiché in tal modo l'economia nazionale potrebbe trarre vantaggio anche dagli investimenti verso l'estero (c.d. *outbound*). Di contro, i paesi in via di sviluppo prediligono l'opposto modello della tassazione alla fonte in un'ottica di redistribuzione, *welfare* internazionale e futuro sviluppo industriale. Tali paesi, non avendo ancora la forza economica per espandersi oltre i confini del mercato domestico, si focalizzano sulla massimizzazione del beneficio economico-fiscale derivante dalla presenza di investitori esteri nel territorio dello stato. Risulta in qualche modo ironico che i paesi del vecchio continente, da sempre sostenitori del principio di tassazione per residenza, abbiano fatto inversione di rotta e introdotto o pensato di introdurre forme di imposizione sostitutiva alla fonte sul modello ISD/DST. Ad onore del vero, ciò non deve stupire se si tiene in debita considerazione che l'Europa è, ad oggi, una regione in via di sviluppo digitale, mentre Stati Uniti e Cina sono al contempo i paesi di residenza di tutte o quasi tutte le maggiori multinazionali del *web*.

Alla luce di quanto detto sinora, è evidente che il dibattito giuridico sulla ISD è ben lontano dall'esser terminato e sarà oggetto di ulteriore invigorimento al termine del processo attuativo dell'imposta che ci si augura non tardi ad arrivare. Invero, l'eventuale pubblicazione di un decreto ministeriale o di una circolare esplicativa ovvero ancora di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate potrà offrire utili spunti da un lato per risolvere i problemi evidenziati nel corso della trattazione o comunque parte di essi, dall'altro, per ulteriori riflessioni concernenti la fiscalità digitale. A ciò si aggiunga l'importanza, di certo non trascurabile, che la futura condotta dei contribuenti soggetti alla ISD avrà nel chiarirne le relative modalità applicative.

⁽⁷⁹⁾ per la disciplina normativa del GILTI si vedano le sezioni 250 e 951A dell'Internal Revenue Code statunitense modificate e/o introdotte dalla riforma fiscale adottata durante l'amministrazione Trump (Public Law 115-97, December 22, 2017). Per una descrizione dettagliata ed esplicativa dell'istituto si consiglia la General Explanation of Public Law 115-97 emessa dal Joint Committee on Taxation, pp. 369 e ss., nonché per una sintetica esposizione della materia veda M. L. Crandall-Hollick e al., "The 2017 Tax Revision (P.L. 115-97): Comparison to 2017 Tax Law", a cura di M. F. Sherlock e D. J. Marples, Congressional Research Service, Washington DC, 2018, p. 43.

⁽⁸⁰⁾ S. Dorigo, "Il problematico adattamento della nozione di stabile organizzazione all'economia digitale", *Corriere Tributario*, 2019, fasc. 8-9, pp. 759-60, in cui la tassazione dello stato di residenza viene definita "regola aurea" del diritto tributario internazionale, affiancando ad essa la nozione di stabile organizzazione onde garantire i legittimi interessi dello stato alla fonte.

BIBLIOGRAFIA

Dottrina

- Bonin, “Ipotesi che costituiscono stabile organizzazione materiale” in *Testo Unico delle Imposte sui Redditi* a cura di Ceppellini, Lugano & Associati, Sole24ore, Milano, 2019.
- Bonini e Galli, “La web tax italiana: prospettive e problemi”, Osservatorio Conti Pubblici Italiani, Milano, 25 gennaio 2020.
- Carinci, “La fiscalità dell’economia digitale: dalla web tax alla (auspicabile) presa d’atto di nuovi valori da tassare”, *Rassegna Tributaria (il Fisco)*, fasc. 47-48, p. 4508, Assago, IPSOA Editore, 2019.
- Ceriani e Ricotti, “Riflessioni sul coordinamento internazionale della fiscalità d’impresa”, *Rassegna Tributaria*, fasc. 1, p. 30, Assago, IPSOA Editore, 2019.
- Cinieri, “Legge di Bilancio 2020: tutte le novità fiscali”, *Pratica Fiscale e Professionale*, fasc. 4, p. 13, Assago, IPSOA Editore, 2020.
- Cocco, “Il contrasto alle condotte elusive nella digital economy”, *Corriere Tributario*, fasc. 5, p. 485, Assago, IPSOA Editore, 2020.
- Colombaioni, “Italy Unilaterally Implements the European Commission’s Digital Service Tax Proposal”, *Rivista di Diritto Tributario Pacini Giuridica*, Pisa, Pacini Editore, 2019.
- Crandall-Hollick e al., “The 2017 Tax Revision (P.L. 115-97): Comparison to 2017 Tax Law”, a cura di M. F. Sherlock e D. J. Marples, Congressional Research Service, Washington DC, 2018.
- Della Valle, “L’imposta sui servizi digitali: tanto tuonò che piovve”, *Rassegna Tributaria (il Fisco)*, fasc. 5, p. 407, Assago, IPSOA Editore, 2020.
- Di Tanno, “L’imposta italiana sui servizi digitali” in *La tassazione dell’economia digitale* a cura di T. Di Tanno e F. Marchetti, Fondazione Bruno Visentini, Roma, febbraio 2019.
- Di Tanno, “L’imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE”, *Rassegna Tributaria (il Fisco)*, fasc. 4, p. 326, Assago, IPSOA Editore, 2020.
- Di Tanno, “OCSE: unified approach nella tassazione delle attività digitali”, *Corriere Tributario* fasc. 7, p. 653, Assago, IPSOA Editore 2020.
- Dorigo, “Il problematico adattamento della nozione di stabile organizzazione all’economia digitale”, *Corriere Tributario*, fasc. 8-9, p. 759, Assago, IPSOA Editore, 2019.
- Dorigo, “Sharing Economy e imposta sui servizi digitali: le piattaforme per affitti brevi”, *Corriere Tributario*, fasc. 6, p. 607, Assago, IPSOA Editore, 2020.
- Garbarino, “L’impatto del progetto BEPS sul concetto di stabile organizzazione”, *Diritto Pratica Tributaria*, fasc. 2, p. 587, Padova, CEDAM Editore, 2019.
- Purpura, “Brevi riflessioni in tema di stabile organizzazione digitale: dalla bit tax all’‘utentecentrismo’?”, *Diritto e Pratica Tributaria*, fasc. 2, p. 476, Padova, CEDAM Editore, 2020.
- Purpura, “Contrasto alle condotte abusive nelle economie digitali in chiave italiana ed europea”, *Corriere Tributario*, fasc. 4, p. 333, Assago, IPSOA Editore, 2020.
- Purpura, “Tassazione dell’economia digitale tra lo stallo della comunità internazionale la necessità di un’armonizzazione fiscale europea”, *Diritto e Pratica Tributaria*, fasc. 5, p. 1929, Padova, CEDAM Editore, 2019.
- Rolle, “Introduzione di nuovi tributi e vincoli posti dalle convenzioni fiscali: il caso dell’imposta sui servizi digitali”, *Rassegna Tributaria (il Fisco)*, fasc. 16, p. 1554, Assago, IPSOA Editore, 2020.

Santoro, “La web tax profili di sistema”, Diritto a pratica Tributaria, fasc. 2, p. 459, Padova, CEDAM Editore, 2020.

Valente, “Perché la web tax italiana rischia di mancare il bersaglio”, Quotidiano IPSOA, Assago, IPSOA Editore, 28 febbraio 2020.

Articoli

Baroni. “Web tax 2019 – cos’è e a chi si applica”, Fisco e Tasse, 13 febbraio 2019.

Bartelli, “Digital tax, imposta su pochi. Non è servizio digitale la fornitura di beni e servizi”, ItaliaOggi, 2019, n. 257.

Galimberti, “Nuova web tax al via. Porterà ogni anno 108 milioni in più”, Sole24ore, 31 dicembre 2019.

Giacobbi, “Web tax: che cos’è? Un’introduzione al tema dell’imposta sui servizi digitali”, Cyberlaws, 24 gennaio 2019.

Giurisprudenza

Conclusioni dell’avvocato generale del 13 giugno 2019, Vodafone Magyarország, Causa C-75/18.

Sentenza del 19 dicembre 2019, Airbnb Ireland, Causa C-390/18.

Corte Costituzionale, sentenza 23 dicembre 2019, n. 288.

Miscellanea

Agenzia delle Entrate, Risoluzione 28 marzo 2007, n. 119/E.

Agenzia delle Entrate, Risoluzione del 7 marzo 2008, n. 83/E.

Assonime, “Fiscalità internazionale: le nuove linee di intervento OCSE, USA e UE a confronto”, Circolare 1 agosto 2018, n. 19.

Assonime, “Redditi 2018-SC-Irap 2018”, Circolare 27 giugno 2018.

Assonime, “Risposta alla procedura pubblica di consultazione nazionale, riguardante il pacchetto di proposte della Commissione per la tassazione dell’economia digitale indetta dal MEF – Dipartimento delle Finanze in data 16 maggio 2018”, Consultazioni 6/2018.

Dossier n. 506.2 Servizio Studi del Senato.

European Commission, “Impact Assessment”, 21 March 2018.

General Explanation of Public Law 115-97 emessa dal Joint Committee on Taxation.

OECD, *Addressing the Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD, Parigi, 2015.

OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report*, OECD, Parigi, 2018.