

DE BERTI ■ JACCHIA

De Berti Jacchia Franchini Forlani  
studio legale

# La Digital Tax Europea: il crepuscolo di una travagliata norma nazionale?

---

*Massimiliano Gazzo*  
*Alessandro Foti*

## Premessa

I dirompenti progressi della tecnologia digitale degli ultimi anni stanno segnando profondamente non solo le scelte delle imprese ma anche, e soprattutto, gli indirizzi di politica economica, monetaria e fiscale globale. Si tratta di un fenomeno imprescindibile a tutti i livelli, vuoi per i vertici politici impegnati ad elaborare soluzioni normative al passo coi tempi, vuoi per le imprese tradizionali, chiamate a cogliere le opportunità che l'odierna era tecnologica offre per rimanere competitive a livello globale, vuoi anche per le start-up, che possono espandersi rapidamente, sfruttando al massimo IoT, big data, AI, banda larga ad alta velocità, blockchain, cybersecurity, creando in tal modo nuovi posti di lavoro e incrementando produttività, utilizzo efficiente delle risorse e sostenibilità.

Il ruolo decisivo che la tecnologia digitale assumerà nella trasformazione dei mercati, le sfide e le opportunità che ne derivano sono tutt'ora oggetto di analisi da parte dell'OCSE (OECD Digital Economy Outlook 2017) e della Commissione Europea (COM(2017) 228 final).

In questo contesto, la variabile fiscale gioca un ruolo fondamentale specie in considerazione del fatto che, nell'attuale sistema di tassazione sovranazionale definito essenzialmente per imprese tradizionali, i redditi delle imprese digitali sono generalmente tassati in un Paese – che generalmente offre un livello di imposizione più favorevole - diverso da quello in cui sono generati, ove la presenza o il collegamento territoriale sono particolarmente sfumati o assenti. Vi sono poi, come messo in luce anche dall'OCSE (Tax Challenges Arising from Digitalisation–Interim Report) e dalla Commissione UE (COM(2017) 547 final), diversi profili di criticità legati all'inadeguatezza dell'attuale normativa internazionale con effetti negativi sul gettito dei Paesi in cui tali imprese operano, generando distorsioni del mercato e lesioni della sostenibilità dell'intero sistema fiscale.

Per arginare il fenomeno a livello internazionale **i Paesi membri dell'OCSE hanno convenuto, nell'ambito del progetto BEPS, l'implementazione del principio secondo cui la tassazione dei profitti delle multinazionali deve avvenire nel luogo in cui esse creano valore**. Tale orientamento è stato recepito anche a livello europeo e in questi giorni la Commissione Europea ha rilasciato una serie di comunicazioni e documenti in cui promuove l'introduzione di misure strutturali a lungo termine (proposta di Direttiva COM(2018) 147 final, di seguito "Proposta 147/2018") e immediate a breve termine (proposta di Direttiva COM(2018) 148 final, di seguito "Proposta 148/2018"), finalizzate a risolvere il disallineamento tra collegamento con il territorio in cui le imprese digitali prestano servizi ed il luogo di tassazione dei redditi da esse realizzati. Dai vari documenti rilasciati dalla Commissione si evince che detto disallineamento sarebbe il risultato della combinazione di tre fattori:

- i) "scalabilità senza presenza" - fornire servizi digitali in paesi senza alcuna presenza fisica;

- ii) “valore delle Proprietà Intelletuali” - sviluppo di software complessi, quali le piattaforme dei social, che consentono l’interazione di utenti;
- iii) “creazione di valore” da parte dell’utente con la propria interazione con la piattaforma o dell’utente – valore creato dalla partecipazione degli utenti alle attività digitali che tali imprese offrono ovvero dall’utente esso stesso.

Al fine di riallineare i predetti sbilanciamenti, che generano una tassazione iniqua, inefficace e inadeguata, la Commissione suggerisce un approccio sulla tassazione dell’economia digitale che sia convenzionalmente condiviso, proponendo l’introduzione delle misure qui annotate.

### Misure Strutturali a lungo termine

Tali misure prevedrebbero quale miglior approccio per la UE, l’introduzione di una nuova nozione di “significativa presenza digitale” (*rectius* stabile organizzazione digitale) con presupposti maggiormente conferenti con l’economia digitale ed i nuovi *value driver* in grado di governarne l’attribuzione dei profitti.

La modalità tecnica adottata per incardinare dette misure prevede 1) l’emanazione di una Direttiva UE (basata sulla Proposta 147/2018) – che andrebbe negoziata nell’ambito della Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB di cui alle COM(2016) 685 final e COM(2016) 683 final) –, e 2) l’emanazione di una Raccomandazione ai Paesi Membri affinché implementino detti postulati.

In linea di principio, dall’introduzione della Direttiva deriverebbe il potere degli Stati membri di tassare i profitti derivanti dalle attività digitali svolte nella UE da stabili organizzazioni digitali ascrivibili a imprese costituite o stabilite nella UE ed in stati extra UE. Tuttavia, per evitare eventuali effetti distortivi o confliggenti con le disposizioni dei trattati contro le doppie imposizioni in materia fiscale attualmente vigenti tra gli Stati Membri e Paesi terzi, sarebbero escluse dall’ambito applicativo della Direttiva le attività digitali ascrivibili a imprese residenti in un Paese terzo con il quale sia stato concluso un accordo contro le doppie imposizioni con gli Stati Membri.

La proposta suggerisce, al fine di estendere quanto più possibile la nuova nozione di “significativa presenza digitale”, di rinegoziare i trattati contro le doppie imposizioni vigenti con i Paesi Terzi ed a questo scopo propone l’emanazione di una Raccomandazione che contenga una proposta di modifica agli artt. 5 e 7 del Modello di Convenzione OCSE. Resta comunque ferma l’autonomia dei singoli Stati Membri di determinare le aliquote di tassazione applicabili annualmente a tali imprese.

Venendo agli elementi di interesse della proposta, **sotto il profilo oggettivo la definizione di servizi digitali, è mutuata da quella esistente ai fini della normativa comunitaria in materia di IVA** prevista dall’art. 7 del Regolamento UE n. 282/2011 (Cfr. art 3 della Proposta 147/2018).

**Il presupposto soggettivo, invece, sarebbe integrato qualora le imprese localizzate nell’Unione Europea abbiano una “significativa presenza digitale”** caratterizzata da uno o più dei seguenti requisiti: (i) ricavi annuali derivanti da servizi in uno Stato UE superiore a 7 milioni di euro, (ii) numero di

utenti attivi superiore a 100.000 unità in un esercizio fiscale (iii) numero di contratti per servizi digitali superiore a 3.000 per anno (Cfr. art. 4 Proposta 147/2018).

Così definiti i presupposti per l'applicazione della nuova nozione di "significativa presenza digitale", per quanto concerne la definizione delle modalità di allocazione alla stessa di profitti, la Proposta 147/2018 si conforma al principio cardine condiviso a livello internazionale secondo il quale la tassazione deve avvenire nella giurisdizione in cui si crea valore. Conseguentemente, tenuto anche conto che il valore dell'economia digitale è funzione degli utenti, del loro coinvolgimento e dell'analisi dei loro comportamenti, vengono proposti criteri di allocazione dei profitti connessi alla "significativa presenza digitale" coerentemente con l'approccio oggi codificato nelle linee guida OCSE sulla attribuzione dei profitti alle stabili organizzazioni, fondato sull'analisi di funzioni, rischi e asset attribuibili alla stabile organizzazione.

Più in dettaglio, date le peculiarità del settore digitale, le attività svolte dall'impresa digitale attraverso interfacce digitali relative a dati ed utenti potranno considerarsi funzioni economicamente significative ai fini dell'attribuzione della proprietà economica degli *asset* e dell'assunzione dei rischi nell'ambito dell'analisi funzionale della "significativa presenza digitale". In tal senso, le funzioni relative allo sviluppo, implementazione, manutenzione, protezione e sfruttamento di *intangibile* unici, potranno considerarsi come elementi tipici riconducibili ad una "significativa presenza digitale". Alla luce di tali considerazioni, la proposta suggerisce l'utilizzo del *Profit Split* quale metodo più appropriato per l'attribuzione dei profitti alla "significativa presenza digitale" utilizzando quali possibili chiavi di ripartizione, i costi di ricerca, sviluppo e marketing, il numero di utenti in un determinato Stato UE e i dati raccolti in ciascuno Stato UE (Cfr. art. 5 della Proposta 147/2018).

### **Misure a breve termine (la *digital tax*)**

Considerati i tempi e le difficoltà di implementazione degli strumenti anzidetti (Direttiva e Raccomandazione), **la Commissione ha ritenuto di promuovere una soluzione immediata di breve termine che tenda a sanare le più significative asimmetrie esistenti rispetto al principio cardine della tassazione nel luogo in cui i profitti sono generati**, identificando le fattispecie in un cui si esse potenzialmente si verificano.

Facendo, dunque, leva su misure attuabili in un'ottica di breve-medio termine viene proposta l'introduzione di una misura temporanea di tassazione "indiretta" delle imprese digitali di grandi dimensioni già ribattezzata come "*digital tax*"; invero, ad un preliminare esame del contenuto della proposta, trattasi più di una soluzione di compromesso conseguente alle pressioni degli Stati che invocano una *fairness taxation* e alle richieste di alcune fra le *big tech* – fra cui Amazon, Google, Facebook. Sulla base della Proposta 148/2018 verrebbe introdotta una *digital tax* prelevata nella misura del 3% dei ricavi lordi annui complessivi derivanti dallo sfruttamento di attività digitali caratterizzate dalla creazione di valore dell'utente.

Sotto il profilo oggettivo, l'art. 3 della Proposta 148/2018 definisce ricavi imponibili quelli ritraibili dai servizi forniti nell'ambito delle transazioni B2B e

B2C che consistono: (a) nella collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia; la trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività degli utenti sulle interfacce digitali (e.g. Facebook, Google, AdWords, Twitter, Instagram, "free" Spotify); (b) nella messa a disposizione degli utenti di interfacce digitali multilaterali, che possono essere definiti anche come "servizi di intermediazione", che permettono agli utenti di trovare altri utenti e di interagire con essi e che possono anche agevolare le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti (e.g. Airbnb, Uber).

Resterebbero invece esclusi dall'ambito oggettivo di applicazione della nuova imposta i ricavi ritraibili da:

- i) servizi di comunicazione o di pagamento forniti tramite interfacce multilaterali - per i quali la creazione di valore risiede nell'elaborazione e nella vendita del software di supporto che permette lo svolgimento dell'interazione, e dipende meno dalla partecipazione degli utenti;
- ii) servizi che facilitano la cessione di beni o prestazione di servizi direttamente tra gli utenti dell'interfaccia;
- iii) attività di commercio online consistenti nella vendita di beni o servizi ordinati online attraverso il sito web del fornitore – in tal ipotesi l'interfaccia digitale viene usata semplicemente come mezzo di comunicazione;
- iv) i servizi forniti agli utenti mediante un'interfaccia digitale che consistono nella fornitura di contenuto digitale quali video, audio o testo, di proprietà di tale entità o di cui l'entità ha acquistato i diritti di distribuzione;
- v) i servizi relativi a strumenti finanziari forniti da sedi di negoziazione o da internalizzatori sistematici o da fornitori di servizi di *crowdfunding* regolamentati (ad eccezione del *crowdfunding* basato sulle donazioni o con ricompensa).

**Sotto il profilo soggettivo, ai sensi dell'art. 4 della Proposta 148/2018, la nuova imposta inciderebbe solo le imprese multinazionali di grandi dimensioni**, infatti, viene previsto che essa si applichi al ricorrere di entrambe le seguenti condizioni: i) l'importo totale dei ricavi a livello mondiale dichiarati dall'entità per l'ultimo esercizio finanziario completo per il quale è disponibile un bilancio consolidato superi 750M€; (trattasi di soglia già prevista per le finalità di cui al CCCTB od al CbC Report OCSE), nonché ii) l'importo totale dei ricavi imponibili ottenuti dall'entità nell'Unione durante tale esercizio finanziario superi 50M€ (trattasi di soglie in linea con le previsioni TFEU e WTO per definire una impresa di media dimensione) derivanti dalla prestazione di servizi digitali rilevanti in UE. In sostanza, la nuova imposta andrebbe ad applicarsi, al ricorrere dei predetti requisiti, alle transazioni *cross-border* sia tra Stati Membri sia tra questi e paesi terzi, nonché anche in riferimento a transazioni puramente domestiche.

**Sotto il profilo territoriale, ai sensi dell'art. 5 della Proposta 148/2018, per definire quale giurisdizione abbia il diritto di prelevare la nuova imposta, viene previsto che conformemente al concetto di creazione di valore da parte degli utenti essa sia dovuta nello Stato membro o negli Stati membri in cui si trovano gli utenti.**

Più in dettaglio, per le attività consistenti nella valorizzazione degli utenti attraverso la messa a disposizione di spazi pubblicitari o vendita di dati, viene individuato il requisito del collegamento territoriale rispettivamente nel luogo in cui la pubblicità è divulgata ed in quella in cui si trovano gli utenti che hanno fornito dati venduti.

**Nel caso specifico di un servizio imponibile ai fini della *digital tax* consistente nella collocazione di pubblicità su un'interfaccia digitale, per determinare la parte dei ricavi da assegnare allo Stato membro è preso in considerazione il numero di volte in cui un annuncio pubblicitario è comparso sui dispositivi degli utenti in un periodo d'imposta.** Tale approccio consentirebbe ad esempio di intercettare e tassare anche quelle transazioni che coinvolgano ad esempio due società USA (e.g., Coca-Cola e Facebook) rispettivamente l'una committente e l'altra prestatrice di servizi pubblicitari digitali destinati al mercato UE. Per quanto attiene, invece, alla messa a disposizione degli utenti di piattaforme/mercati digitali, la Proposta in parola individua il requisito del collegamento territoriale nel luogo in cui si trovano gli utenti che pagano per avere accesso alla piattaforma indipendentemente dalla natura della transazione sottostante (e.g., fornitura di servizi di alloggio). Sotto un profilo squisitamente tecnico/informatico si considera che gli utenti si trovano nello Stato membro corrispondente all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo da loro utilizzato o, se più accurato, a qualsiasi altro metodo di geo-localizzazione. La base imponibile su cui applicare la nuova imposta digitale sarebbe costituita dai ricavi lordi aggregati dell'impresa digitale senza possibilità di scomputare le imposte pagate nelle precedenti fasi del processo produttivo. L'imposta, al fine di minimizzare i potenziali effetti di doppia imposizione, sarebbe pienamente deducibile quale costo ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sui redditi nello Stato Membro di appartenenza dell'impresa incisa.

Da un punto di vista formale l'articolo 9 della Proposta in parola chiarisce che il soggetto passivo che fornisce servizi imponibili è responsabile del pagamento dell'imposta nonché di rispettare taluni obblighi. Viene inoltre chiarito che un gruppo consolidato è autorizzato a designare un'entità unica al suo interno ai fini del pagamento della *digital tax* e dell'adempimento degli obblighi per conto di ciascun soggetto passivo di tale gruppo che è debitore dell'imposta. Al fine di gestire gli aspetti amministrativi relativi a questa imposta, è messo a disposizione di tutti i soggetti passivi un meccanismo di semplificazione sotto forma di sportello unico (One-Stop-Shop).

### ***I punti di contatto con la web tax italiana***

Ad un preliminare esame la *web tax* proposta dalla Commissione pare avere ben pochi punti di contatto con l'imposta sulle transazioni digitali istituita nel nostro Paese con la Legge di Bilancio per il 2018. Va detto, a fini esemplificativi, che sotto il profilo soggettivo non sono, infatti, previste soglie dimensionali per la sua applicazione (ad eccezione di transazioni superiori alle 3.000 unità per anno), mentre sotto il profilo oggettivo si tratta di una imposta che colpisce, diversamente dalla *digital tax* contenuta nella proposta

europea, unicamente le attività B2B includendo le transazioni digitali, specificamente escluse dalla *digital tax* europea (e.g., cessione di software, giochi). Inoltre, nel caso della *web tax* nostrana nessuna deducibilità dell'imposta è accordata all'impresa incisa. Anche in relazione alle modalità di prelievo dell'imposta si rileva che mentre la *web tax* italiana colpisce i servizi digitali transazione per transazione (*transaction-by-transaction basis*), attraverso una ritenuta d'imposta effettuata dagli acquirenti che operano come sostituti, la *digital tax* europea prevedrebbe una tassazione su base annuale dei ricavi rilevanti realizzati.

Tenuto conto del fatto che la *web tax* italiana dovrebbe trovare applicazione solo a decorrere dal 1° gennaio 2019 non si può escludere che un'eventuale entrata in vigore della *digital tax* europea prima di detta data potrebbe sancirne anzitempo qualsiasi operatività rendendo così vani, ancora una volta, gli sforzi profusi dal legislatore fin dal lontano 2013.