



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI DI BARI
ALDO MORO



DIPARTIMENTO JONICO IN SISTEMI
GIURIDICI ED ECONOMICI DEL MEDITERRANEO
SOCIETÀ, AMBIENTE, CULTURE
IONIAN DEPARTMENT OF LAW, ECONOMICS
AND ENVIRONMENT

ANNO VII ANNALI 2019 DEL DIPARTIMENTO JONICO ESTRATTO

SALVATORE ANTONELLO PARENTE
*Digital Economy e fiscalità del mondo virtuale:
dal commercio elettronico alla web taxation*



DIRETTORE DEL DIPARTIMENTO

Riccardo Pagano

DIRETTORE DEGLI ANNALI

Nicola Triggiani

COMITATO DIRETTIVO

Nicola Triggiani, Paolo Pardolesi, Giuseppe Tassielli,
Danila Certosino, Laura Costantino, Nicola Fortunato,
Patrizia Montefusco, Angelica Riccardi, Maurizio Sozio

COMITATO SCIENTIFICO

Maria Teresa Paola Caputi Jambrenghi, Daniela Caterino, Domenico Garofalo,
Concetta Maria Nanna, Bruno Notarnicola, Riccardo Pagano, Paolo Pardolesi,
Giuseppe Tassielli, Nicola Triggiani, Antonio Felice Uricchio, Massimo Bilancia,
Annamaria Bonomo, Gabriele Dell'Atti, Michele Indellicato, Ivan Ingravallo,
Antonio Leandro, Giuseppe Losappio, Pamela Martino, Francesco Moliterni,
Fabrizio Panza, Umberto Salinas, Paolo Stefanì, Laura Tafaro, Umberto Violante

RESPONSABILE DI REDAZIONE

Patrizia Montefusco

Contatti:

Prof. Nicola Triggiani
Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici
del Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture

Convento San Francesco
Via Duomo, 259 - 74123 Taranto, Italy
e-mail: annali.dipartimentojonico@uniba.it
telefono: + 39 099 372382 • fax: + 39 099 7340595

<https://www.uniba.it/ricerca/dipartimenti/sistemi-giuridici-ed-economici/edizioni-digitali>

SAGGI

Salvatore Antonello Parente

*DIGITAL ECONOMY E FISCALITÀ DEL MONDO VIRTUALE:
DAL COMMERCIO ELETTRONICO ALLA WEB TAXATION**

ABSTRACT

L'evoluzione tecnologica degli ultimi decenni ha inciso notevolmente sulle modalità di produzione e circolazione della ricchezza, favorendo la diffusione di nuove attività economiche completamente dematerializzate.

Per fronteggiare tali emergenze, in materia tributaria, sono stati prospettati due differenti approcci: l'adeguamento degli strumenti fiscali esistenti; l'elaborazione di nuove forme di prelievo, suscettibili di dar vita ad una fiscalità del mondo virtuale.

La questione si è posta, in primo luogo, per il commercio elettronico; non minori spunti di riflessione sono stati sollevati dall'eventuale tassazione della rete in sé, assurgendo internet a luogo di interazione sociale e ad ambiente giuridico nel quale sorgono e si sviluppano nuove forme di ricchezza; particolare rilievo assumono, poi, i profili tributari delle attività svolte dalle grandi multinazionali digitali.

L'ordinamento italiano, allineandosi alle esperienze giuridiche straniere, ha cercato di porre rimedio a quest'ultimo fenomeno con timidi interventi normativi mai entrati in vigore, che hanno portato, dapprima, alla predisposizione di una *Google tax*, seguita da una *digital tax* e, successivamente, da una *web tax* transitoria. Solo di recente l'ordinamento domestico ha elaborato due diverse versioni di *web tax*: una, attualmente abrogata, relativa alle transazioni digitali; l'altra, non ancora in vigore, che, ispirandosi all'esperienza comunitaria, concerne i servizi digitali.

The technological evolution of the last decades has impacted considerably on the methods of production and circulation of wealth, favoring the spread of new economic activities completely dematerialized.

To deal with these emergencies, in tax law, have been envisaged two different approaches: the adaptation of existing fiscal instruments; the elaboration of new forms of withdrawal, likely to create a taxation of the virtual world.

The question has arisen, first of all, for electronic commerce; no less food for thought has been raised by the possible network's taxation itself, becoming the internet as a place of social interaction and a legal environment in which new forms of wealth arise and develop; particular importance are the tax profiles of the activities carried out by the large digital multinationals.

The Italian legal system, in line with foreign legal experiences, tried to remedy this last phenomenon with timid regulatory interventions never entered into force, which led, first, to the preparation of a *Google tax*, followed by a *digital tax* and, subsequently, by a *transitory web tax*. Only recently the domestic legal order has developed two different versions of *web tax*: one, currently repealed, relating to digital connections; the other, not yet in force, which, inspired by the community experience, concerns digital services.

PAROLE CHIAVE

* Saggio sottoposto a referaggio secondo il sistema del doppio cieco.

Economia digitale - profili tributari - web taxation Digital economy - tax profiles - web taxation

SOMMARIO: 1. Globalizzazione telematica, strumenti di *information technology* e tassazione della ricchezza digitale. – 2. La triplice dimensione dei profili tributari della rete: nazionale, transnazionale e virtuale. I limiti al sistema di localizzazione del reddito e il principio di neutralità fiscale. – 3. Il *cyberspazio* e la tassazione della rete in sé: l'attività delle multinazionali digitali e la pianificazione fiscale internazionale. – 4. Negozio virtuale e *taxation points*. La competizione fiscale tra gli Stati. – 5. Il *web* come *no tax land*: dalla moratoria fiscale alla "strategia della rincorsa". – 6. La tassazione dei servizi prestati mediante mezzi elettronici: il rilievo dei fattori esogeni. – 7. Il commercio elettronico e le questioni di natura sostanziale. I principi di governo della tassazione dell'*e-commerce*. – 8. Le ulteriori attività *on-line* di rilievo tributario. La trasmissione digitale delle informazioni e la *bit tax*: l'informazione digitale come bene giuridico oggetto di tassazione. – 9. La *bit tax* come tributo a tutela dell'ambiente informatico e gli ulteriori strumenti d'imposizione della rete: il tributo sulla registrazione dei domini; la tassa sulla concessione degli indirizzi IP; l'imposta sulla pubblicità *on-line*; l'imposizione sugli accessi (c.d. *hit tax*). – 10. La tassazione delle attività delle multinazionali dell'economia digitale: la "fuga di materiale imponibile". – 11. La singolarità dei caratteri dell'economia digitale e la peculiarità delle soluzioni impositive: la "*withholding tax*" e la *significant economic presence*. – 12. Le strategie di tassazione della *digital economy* nelle legislazioni straniere: la *Diverted Profits Tax* inglese e la *Equalisation Levy* indiana. – 13. La travagliata esperienza impositiva dell'ordinamento italiano: la *Google tax*. – 14. Il tentativo d'istituzione della *digital tax*. – 15. La "*web tax* transitoria" quale procedura di *tax compliance* per l'emersione di stabili organizzazioni occulte nella *digital economy*. – 16. La procedura di *cooperative compliance* e i presupposti applicativi. – 17. Il carattere premiale della *cooperative compliance*. Le perplessità ermeneutiche della disciplina. – 18. L'imposta sulle transazioni digitali (c.d. "*web tax* italiana"). – 19. L'incidenza della *web tax* domestica sulle "attività digitali pienamente dematerializzate". – 20. L'imposta sulle transazioni digitali e l'individuazione dei servizi prestati mediante mezzi elettronici. – 21. Le transazioni digitali escluse dalla *web tax*. – 22. I punti di criticità del regime della *web tax* domestica. – 23. L'imposta sui servizi digitali: una nuova versione di *web tax* domestica. – 24. La proposta di direttiva comunitaria per l'istituzione di un'imposta sui servizi digitali armonizzata a livello unionale. – 25. L'ultima frontiera di tassazione dell'economia digitale: le proposte OCSE (il "terzo rapporto"; il "*Pillar One*"; il "*Pillar Two*").

1. L'evoluzione informatica e tecnologica degli ultimi decenni ha inciso notevolmente sulle forme e sulle modalità di produzione e circolazione della ricchezza¹, generando quel fenomeno peculiare, denominato "globalizzazione telematica"², il cui consolidamento ha favorito la diffusione di nuove attività completamente dematerializzate³ - assurgendo la rete a paradigma della perdita di

¹ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax». Prospettive di riforma della fiscalità di internet*, in *Dir. informaz. e informat.*, 2005, p. 753-754; A. Uricchio, W. Spinapolice, *La corsa ad ostacoli della web taxation*, in *Rass. trib.*, 3, 2018, p. 451 ss.; F. Gallo, *Introduzione*, in A. Persiani (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Nuova Editrice Universitaria, Roma, 2019, p. 11 ss.

² Cfr. M. Romani, D. Liakopoulos, *La globalizzazione telematica. Regolamentazione e normativa nel diritto internazionale e comunitario*, Giuffrè, Milano, 2009.

³ Cfr. B. Inzitari, *Contratti su Internet: aspetti della dematerializzazione*, in R. Rinaldi (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Giappichelli, Torino, 2001, p. 128 ss.; C.

fisicità dei beni diffusi nelle economie moderne⁴ - all'interno di un contesto socio-economico caratterizzato dalla frenetica circolazione di conoscenze e d'informazioni a portata di un semplice "click", dalla diffusione delle intelligenze artificiali (I.A.)⁵ e dalla produzione, distribuzione e consumo di beni sempre più virtuali ed intangibili (c.d. *intangible assets*), il cui dato unificante è costituito dall'essenza digitale⁶.

Dette entità virtuali risultano essere difficilmente valorizzabili, oltre che agevolmente trasferibili da uno Stato all'altro, con evidenti ricadute in ambito fiscale, connesse alle difficoltà di quantificare i valori tassabili, di identificare il Paese in cui i medesimi devono essere, in tutto o in parte, assoggettati ad imposizione ed alla circostanza che gli istituti fondanti la materia tributaria sono stati elaborati e pensati per essere applicati a «transazioni tra presenti con oggetti dotati di una ben determinata soglia di riconoscibilità sensoriale»⁷, essendo le regole fiscali generalmente ancorate a criteri di fisicità e territorialità⁸.

L'economia digitale è fonte di ingenti redditi senza che si rendano necessari apparati produttivi ed organizzativi nel luogo in cui sono ubicate le relative fonti di remunerazione, sfuggendo ai tradizionali criteri di collegamento della potestà impositiva, fondati sul concetto di residenza fiscale⁹ e di stabile organizzazione; quest'ultimo istituto, nell'accezione tradizionale, consente ad una giurisdizione fiscale di assoggettare ad imposizione i redditi percepiti da un soggetto non residente solo in presenza di una "sede fissa di affari", consistente in uno stabilimento, in un ufficio o in

Sciancalepore, *Appunti sulla tassazione dell'economia digitale come nuova risorsa propria europea*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2019, I, p. 686.

⁴ Cfr. E. Marello, *Le categorie tradizionali del diritto tributario ed il commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 1999, I, p. 602.

⁵ Sui profili tributari sollevati dalle "intelligenze artificiali", cfr. R. Abbott, B. Bogenschneider, *Should Robot Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation*, in *Harvard Law and Policy Review*, 2017, p. 145 ss.; G. Franson, *Per la chiarezza delle idee su Bill Gates e la tassazione dei robot*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento on-line del 10 marzo 2017, consultabile al link: www.rivistadirittotributario.it; X. Oberson, *Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*, in *World Tax Journal*, 2017, p. 247 ss.; J. Walker, *Robot Tax. A Summary of Arguments "For" and "Against"*, in www.techemergence.com; S. Dorigo, *La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)*, in *Corr. trib.*, 30, 2018, p. 2364 ss.; T. Falcão, *Should My Dishwasher Pay a Robot Tax?*, in *Tax Notes International*, 2018, p. 1273 ss.; S. Dorigo, *Intelligenza artificiale e norme antiabuso: il ruolo dei sistemi "intelligenti" tra funzione amministrativa e attività giurisdizionale*, in *Rass. trib.*, 4, 2019, p. 728 ss.; A. Uricchio, *Intelligenza artificiale e diritto – Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, in *Giur. it.*, 7, 2019, p. 1657 ss.

⁶ Cfr. P. Adonnino, voce *Internet IV) Diritto Tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Aggiornamento, vol. XIX, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2002, p. 4; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules: from the bit tax to the web tax*, in M. Sitek, L. Tafaro, M. Indelicato (edited by), *From human rights to essential rights*, Alcide De Gasperi University of Euroregional Economy in Józefów, Józefów, 2018, p. 259-260.

⁷ E. Marello, *Le categorie tradizionali del diritto tributario*, cit., p. 595.

⁸ Cfr. L. Carpentieri, *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 4, 2018, I, p. 351 ss.; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 3, 2018, p. 169.

⁹ Sul tema, cfr. G. Marino, *La residenza nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 1999.

un rappresentante che manifesti all'esterno la volontà della società o dell'ente, laddove, invece, l'economia digitale consente di dar vita ad un «rapporto economico con la clientela di un Paese “in remoto”, ovvero senza integrare i requisiti propri della “stabile organizzazione” tradizionalmente intesa»¹⁰.

In questa luce, le nuove forme economiche di produzione della ricchezza, fondate sull'utilizzo della rete, «impongono all'interprete la verifica dell'adattabilità del proprio strumentario giuridico alla realtà sottostante»¹¹, al fine di individuare nuove metodologie e approcci concettuali per tassare l'economia digitale¹².

In altri termini, lo sviluppo di *internet* - contrazione della locuzione inglese *interconnected networks*, che significa reti interconnesse¹³ - e degli strumenti di *information technology* (in acronimo, “*IT*”) ha incentivato la diffusione delle relazioni economiche intersoggettive in ambito transnazionale¹⁴, esplicando un fattore moltiplicativo in termini di sviluppo e di crescita socio-economica di un dato Paese¹⁵: trattandosi di attività suscettibili di acquisire valenza economica, sul piano tributario, ci si è chiesti se, per fronteggiare le emergenze sollevate dall'economia digitale¹⁶, sia

¹⁰ A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax: una lettura in chiave comunitaria*, in *Corr. trib.*, 13, 2018, p. 1032. In argomento, cfr. anche A. De Stefano, *La stabile organizzazione nel sistema dell'economia digitale*, in A. Persiani (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Nuova Editrice Universitaria, Roma, 2019, p. 131 ss.

¹¹ E. Marellò, *Le categorie tradizionali del diritto tributario*, cit., p. 595.

¹² Cfr. A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1032.

¹³ Cfr. A. Uricchio, *Presentazione*, in F. Montalcini, C. Sacchetto, *Diritto tributario telematico*, Giappichelli, Torino, 2015, p. XVII.

¹⁴ Cfr. P. Valente, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale di internet*, in *Riv. dir. fin.*, 3, 1998, I, p. 408.

¹⁵ Cfr. C. Scaglioni, *La fiscalità delle «multinazionali digitali»: il caso italiano*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2, 2013, p. 233.

¹⁶ Sul tema, cfr. R. Hammond, *Digital business: surviving and thriving in an on-line world*, Hodder & Stoughton, London, 1996; R. Kamerling, N. Negrofonte, *Being digital*, Vintage Books, New York, 1996; D. Tapscott, *The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence*, McGraw Hill, New York, 1996; J. Van Der Putten, *Controle, digitalisering en mondialisering*, Praktijkblad voor de MKB-adviseur, 1997, p. 11 ss.; D. Coyle, *The weightless world: strategies for managing the digital economy*, MIT Press, Cambridge, 1998; P. Garrone, S. Mariotti (a cura di), *L'economia digitale*, Il Mulino, Bologna, 2001; R. Rizzardi, *Tassazione dell'economia digitale: le proposte degli esperti europei*, in *Corr. trib.*, 40, 2014, p. 3103 ss.; P. Cellini, *Economia digitale. L'industria e i mercati di internet e dei nuovi media*, Luiss University Press, Roma, 2015; P. Valente, G. Ianni, F. Roccatagliata, *Economia digitale e commercio elettronico. Fiscalità in internet nella gestione d'impresa*, Wolters Kluwer, Milanofiori Assago (MI), 2015; B. Westberg, *Digital presence – Does it exist?*, in L. Del Federico, C. Ricci (a cura di), *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon, Padova, 2015, p. 16 ss.; L. Del Federico, C. Ricci (a cura di), *Le nuove forme di tassazione della digital economy. Analisi, proposte e materiali per il dibattito politico e istituzionale*, Aracne, Roma, 2015; G. Tremonti, *Il Fisco «vecchio» di fronte a Internet*, in *Il Sole 24 Ore* del 25 settembre 2016; F. Boccia, *Introduction: The Digital Economy and Fiscal Policy in the Age of E-commerce*, in F. Boccia, R. Leonardi (edited by), *The Challenge of Digital Economy. Market, Taxation and Appropriate Economic Models*, Palgrave Macmillan, Cham, 2016, p. 1 ss.; R. Leonardi, *Conclusions: Taxation and the Future of the Digital Economy*, in F. Boccia, R. Leonardi (edited by), *The Challenge of Digital Economy. Market, Taxation and Appropriate Economic Models*, Palgrave Macmillan, Cham, 2016, p. 111 ss.; C. Cantatore, *Fiscalità nell'economia digitale*, in <http://www.diritto.it/docs/37513-fiscalit-nell-economia->

sufficiente adeguare gli strumenti fiscali esistenti (*status quo approach*)¹⁷ - scelta meno onerosa, prudente, conservatrice e di immediata applicazione, fondata sul presupposto che il *cyberspazio* costituisce mera propaggine del mondo fisico¹⁸ - ovvero sia necessario elaborare nuove forme di prelievo (*revolutionary approach*)¹⁹, dando vita ad una fiscalità del mondo virtuale²⁰.

È noto che il diritto tributario analizza i mutamenti della realtà economica, al fine di individuare la capacità contributiva da assoggettare ad imposizione²¹. In tale contesto, la fiscalità della rete non affronta problematiche completamente nuove, bensì

digitale; M.C. Fregni, *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Riv. dir. fin.*, 1, 2017, p. 51 ss.; M. Fazzini, *La tassazione dell'economia digitale. Una prospettiva economico-aziendale*, in A. Persiani (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Nuova Editrice Universitaria, Roma, 2019, p. 19 ss.

¹⁷ In questi termini, cfr. B. Westberg, *Tassazione del reddito derivante dal commercio elettronico internazionale*, in R. Rinaldi (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Giappichelli, Torino, 2001, p. 100; G. Marino, *Aspetti fiscali del commercio elettronico*, in G. Sacerdoti, G. Marino (a cura di), *Il commercio elettronico: profili giuridici e fiscali internazionali*, Egea, Milano, 2001, p. 145.

¹⁸ Cfr. L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web: un intervento poco meditato ma dalle condivisibili finalità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 4, 2014, p. 919.

¹⁹ In tal senso, cfr. G. Tremonti, *La fiscalità del terzo millennio*, in *Riv. dir. fin.*, 1998, p. 79; F. Gallo, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 780; A. Uricchio, W. Spinapolice, *La corsa ad ostacoli*, cit., p. 454, laddove si puntualizza che, nel corso del G7 dell'economia - tenutosi a Bari dall'11 al 13 maggio 2017 - e del successivo G20 - celebrato a Buenos Aires il 1° marzo 2018 -, al fine di adeguare gli assetti normativi alle trasformazioni del circuito economico prodotto dalle tecnologie digitali, è stato «ritenuto che le specificità dell'economia digitale non consentono l'estensione delle regole esistenti (c.d. *status quo approach*) ma richiedono nuove regole globali che possano esprimere criteri di localizzazione dei profitti (*nexus and allocation of profits*), definiti dapprima in via sperimentale e transitoria e, quindi, resi stabili e definitivi».

²⁰ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 754; S. Cipollina, *I confini giuridici del tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Giuffrè, Milano, 2003, p. 289 ss.; L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 919; E. Marellò, *Le categorie tradizionali del diritto tributario*, cit., p. 595; G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio elettronico*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 2003, I, p. 609, nt. 6; S.A. Parente, *Tax profiles of the digital economy*, in *Civitas et Lex*, 1, 2019, p. 55-56. Sul tema, cfr. J.D. Cigler, H.C. Burrit, S.E. Stinnet, *Cyberspace: the final frontier for international tax concepts?*, in *Journal of International Taxation*, 7, 1996, p. 340 ss.; Aa.Vv., *International tax issues in cyberspace: taxation of cross-border electronic commerce*, in *Intertax*, 4, 1997, p. 120 ss.; D. Cottrell, R.G. Worsham, *Internet resources for international tax practitioners are emerging and expanding*, in *Journal of International Taxation*, 1, 1997, p. 10 ss.; L. Hinnekens, *New age international taxation in the digital economy of the global society*, in *Intertax*, 4, 1997, p. 116 ss.; F. Roccatagliata, A. Fiorelli, *World Wide Web – Problemi fiscali legati all'uso commerciale di Internet*, in *Il fisco*, 30, 1997, p. 8514 ss.; I. Spence, *Globalization of transnational business: the challenge for international tax policy*, in *Intertax*, 4, 1997, p. 143 ss.; P. Adonnino, voce *Internet IV*, cit., p. 1 ss.; L. Del Federico, *La digital economy ed il sistema tributario: considerazioni introduttive*, in L. Del Federico – C. Ricci (a cura di), *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon, Padova, 2015, p. 1 ss.; A.M. Gambino, *Prefazione*, in A. Persiani (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Nuova Editrice Universitaria, Roma, 2019, p. 7 ss.

²¹ Cfr. G. Melis, voce *Commercio elettronico nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Aggiornamento, vol. 4, Utet Giuridica, Milanofiori Assago (MI), 2008, p. 64. Sull'influenza, da sempre esercitata dalle scelte di natura tributaria sulla storia dell'umanità, cfr. C. Adams, *For good and evil. L'influsso della tassazione sulla storia dell'umanità*, Liberilibri, Macerata, 2007.

vecchi problemi - consistenti nella ripartizione delle pretese fiscali tra i soggetti che detengono la potestà impositiva - in un ambito radicalmente rinnovato: l'economia digitale, il *web* e le interazioni che in esso vengono operate²².

Il pilastro dell'economia digitale è costituito dalle tecnologie informatiche; il suo ambito di applicazione, però, non è limitato all'analisi della sola *web economy*, essendo molto più vasto in quanto comprende la disciplina dei *bitcoin*²³, quella dell'*e-commerce*, unitamente agli effetti economici derivanti dall'utilizzo e dalla cessione di strumenti *hardware* e *software*²⁴; gli attori della filiera digitale sono le grandi multinazionali del *web*, ossia gli operatori sopra la rete (c.d. "*Over The Top*" – OTT) - che, utilizzando le reti IP, operano nelle praterie digitali, fornendo servizi, contenuti ed applicazioni e realizzando ricavi, attraverso la vendita agli utenti finali di dette entità

²² Cfr. C. Garbarino, *Nuove dimensioni della transnazionalità dell'imposizione*, in *Rass. trib.*, 3, 2000, p. 870.

²³ Sui profili tributari conseguenti all'utilizzo delle *criptovalute*, cfr. A. Uricchio, W. Spinapolice, *La corsa ad ostacoli*, cit., p. 483 ss.; A. Bal, *Stateless Virtual Money in the Tax System*, in *European Taxation*, 7, 2013, p. 351 ss.; A. Bal, *Taxing Virtual Currency: Challenges and Solutions*, in *Intertax*, 5, 2015, p. 381 ss.; S. Capaccioli, *Regime impositivo delle monete virtuali: poche luci e molte ombre*, in *Il fisco*, 37, 2016, p. 3538 ss.; A. Magliocco, *Bitcoin e tassazione*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2016, p. 22; C. Trenta, *Bitcoin and virtual currencies. Reflections in the wake of the CJEU's bitcoin VAT judgement*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 4, 2016, p. 949 ss.; A. Bracchi, *Il trattamento fiscale delle plusvalenze derivanti dalla cessione di criptovalute*, in *Boll. trib.*, 5, 2018, p. 341-342; E. Ferrari, *Bitcoin e criptovalute: la moneta virtuale tra fisco ed antiriciclaggio*, in *Il fisco*, 9, 2018, p. 862 ss.; E. Mignarri, *Bitcoin e criptovalute: il trattamento fiscale delle valute virtuali*, in *Bancaria*, 7-8, 2018; G. Pansini, *Tassare l'economia digitale*, in A.F. Uricchio, G. Selicato (a cura di), *Summer School in Selected Issues of EU Tax Law as EU Law*, Duepuntozero, Molfetta (BA), 2018, p. 163 ss.; L. Scarcella, *Taxation issues rising from trading activities involving bitcoins*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2, 2018, p. 112-113; C. Trenta, *Vat and the digital economy. A comparative analysis of european legislation*, in A.F. Uricchio, G. Selicato (a cura di), *Summer School in Selected Issues of EU Tax Law as EU Law*, Duepuntozero, Molfetta (BA), 2018, p. 147-148; P. Valente, *Bitcoin and virtual currencies are real: are regulators still real?*, in *Intertax*, 6-7, 2018; A. Contrino, G. Baroni, *The Cryptocurrencies: fiscal issues and monitoring*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 1, 2019, p. 11 ss.; A. Bal, *Taxation, Virtual Currency and Blockchain*, Wolters Kluwer, Alphen ann den Rijn, 2019; A. Magliocco, *Le criptovalute: i profili fiscali nell'ordinamento italiano*, in A. Persiani (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Nuova Editrice Universitaria, Roma, 2019, p. 223 ss.; S. Rapuano, M. Cardillo, *Le criptovalute: tra evasione fiscale e reati internazionali*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 1, 2019, p. 44 ss.; F.P. Schiavone, *Profili fiscali delle operazioni di scambio di criptovalute*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 3, 2019, p. 681 ss.; C. Simone, *La creazione di ricchezza attraverso le infrastrutture tecnologiche: profili fiscali delle criptovalute*, in V. Mastroiacovo (a cura di), *Le sovranità nell'era della post globalizzazione*, Pacini Giuridica, Pisa, 2019, p. 257 ss. Più in generale, sulle problematiche giuridiche sollevate dalle *criptovalute*, cfr. R. Razzante, *Bitcoin e monete digitali: problematiche giuridiche*, in *Riv. it. intelligence*, 2018, p. 107 ss.; R. Razzante (a cura di), *Bitcoin e criptovalute. Profili fiscali, giuridici, finanziari*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna (RN), 2018.

²⁴ Sul tema, cfr. M. Ravaccia, *Brevi note in materia di corrispettivi per l'acquisto di software nei rapporti transnazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, III, p. 623 ss.; G. Dan, *Problematiche IVA relative all'acquisto di un software via internet o via modem*, in *Il fisco*, 1999, p. 1759 ss.

immateriali, unitamente alla concessione di spazi pubblicitari - a cui si affiancano i produttori del medesimo segmento di mercato²⁵.

2. I profili tributari della rete vanno analizzati in una triplice prospettiva (nazionale, transnazionale e virtuale), che ne rispecchia il relativo ambito di applicazione, in ragione delle differenze tra le operazioni *on-line*, a vocazione tendenzialmente immateriale ed intangibile, e le attività tradizionali, connotate solo da due dimensioni (nazionale e transnazionale), in ragione del carattere materiale e tangibile delle stesse: la fiscalità di *internet* ha, dunque, ad oggetto tanto la dimensione nazionale, quanto quella transnazionale dei redditi prodotti in ambito virtuale²⁶.

La questione, concernente le problematiche fiscali sollevate dalla rete²⁷, si è posta, anzitutto, per l'*e-commerce*²⁸, tanto nella forma diretta - in cui i beni e i servizi oggetto di transazione si smaterializzano per essere trasferiti o prestati utilizzando la rete (consegna *on-line*) - quanto in quella indiretta, caratterizzata dalla cessione conclusa per via telematica e dalla consegna materiale dei beni o dalla concreta erogazione dei servizi, oggetto del contratto, secondo i canali tradizionali (consegna *off-line*), come avviene in una normale "vendita a distanza", in cui il cliente fa pervenire all'operatore economico il proprio ordine per via postale o telefonica²⁹.

Sul piano tributario, il commercio elettronico diretto presenta particolare rilevanza, in quanto la trasmissione telematica scinde il bene (inteso quale cosa che può formare oggetto di diritti, *ex art.* 810 cod. civ.) dalla realtà materiale, rendendolo incorporeo e, solo apparentemente, invisibile al fisco, in ragione della potenziale tracciabilità che caratterizza le transazioni *on-line*³⁰; per contro, il commercio elettronico diretto assurge a fenomeno meramente strumentale, in quanto permette di realizzare le medesime operazioni sostanziali del commercio tradizionale, attraverso una contrattazione dematerializzata, conclusa avvalendosi di strumenti elettronici³¹.

²⁵ Cfr. C. Scaglioni, *La fiscalità delle «multinazionali digitali»*, cit., p. 232; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 261.

²⁶ Cfr. C. Garbarino, *Nuove dimensioni della transnazionalità*, cit., p. 873-877; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 261.

²⁷ Sul tema, cfr. L. Bernardi, *Internet and taxation in the European Union: a primer*, in *Riv. dir. fin.*, 3, 2015, I, p. 307 ss.

²⁸ Cfr. P. Valente, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale*, cit., p. 385, che intende per "commercio elettronico" «la molteplicità di transazioni effettuate per via telematica relative alla cessione di beni ed alla prestazione di servizi».

²⁹ Cfr. P. Valente, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale*, cit., p. 385; C. Garbarino, *Nuove dimensioni della transnazionalità*, cit., p. 867-868; G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 623, nt. 58; L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 919; A. Mandelli, *Internet marketing*, Mc Graw-Hill, Milano, 1998, p. 99 ss.; E. Marellò, *Le categorie tradizionali del diritto tributario*, cit., p. 598, nt. 7; G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 65; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 261.

³⁰ Cfr. P. Valente, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale*, cit., p. 385.

³¹ Cfr. P. Adonnino, voce *Internet IV*, cit., p. 2; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 262.

Di conseguenza, almeno sul piano delle imposte sui redditi, il commercio elettronico, in astratto, dovrebbe essere assoggettato ai medesimi parametri che regolano il commercio tradizionale, in virtù di un principio di neutralità fiscale; questi ultimi, però, non risultano sempre di agevole applicazione alla transazione posta in essere per via digitale, istituto che presuppone, in alternativa, la possibilità di individuare un collegamento personale del soggetto, titolare del reddito, con l'ordinamento (c.d. *world wide principle*) ovvero una connessione tra la fonte produttrice del reddito ed il territorio soggetto alla sovranità fiscale dello Stato (c.d. *source principle*)³².

Difatti, il commercio elettronico, consentendo lo svolgimento dell'attività economica in un determinato Stato anche in assenza di mezzi materiali e personali, fa emergere i limiti di un sistema di localizzazione del reddito ancorato alla presenza, all'interno del territorio nazionale, di un'articolazione imprenditoriale del contribuente³³, «con tutto ciò che ne consegue in termini di territorialità dell'IVA, di identificazione del luogo di stabilimento dell'attività e, conseguentemente, di possibili arbitraggi fiscali»³⁴; per far fronte a tali problematiche, è necessario individuare la «stabile organizzazione» anche nello svolgimento di attività attraverso la rete ovvero elaborare schemi alternativi di localizzazione e tassazione del reddito³⁵.

Anche in ordine all'imposizione indiretta, il commercio di beni e servizi *on-line* implica una serie di problematiche di non poco rilievo: si pensi all'imposta sul valore aggiunto, i cui presupposti (soggettivo, oggettivo e territoriale) vengono messi in discussione dalle operazioni di *e-commerce*, con la conseguente necessità di adeguare la nozione di «cessione di beni» e di «prestazione di servizi», tenendo conto delle particolarità derivanti dal commercio elettronico diretto, adeguando, altresì, l'ambito soggettivo e territoriale del tributo alle caratteristiche delle transazioni digitali³⁶.

In tale contesto, pure l'assoggettamento delle transazioni *on-line* ai tributi sull'attività giuridica (imposta di bollo e imposta di registro) appare discusso, in ragione delle antinomie sussistenti tra i contratti telematici, tendenzialmente virtuali e dematerializzati, e tali tipologie di tributi, aventi natura tendenzialmente «cartolare», in quanto applicati ad «atti, documenti e registri»³⁷: ove il contratto digitale venga concluso per *facta concludentia* (ad esempio, mediante il *download* di un *software* o di un video, in cui l'inserimento nell'apposito *form*, creato all'interno di una pagina *web*,

³² Cfr. P. Adonnino, voce *Internet IV*), cit., p. 2 e 4; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 262.

³³ Cfr. G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 609. Inoltre, in materia, cfr. F. Tesauro, N. Canessa, *Economia digitale. Aspetti civilistici e fiscali*, Ipsoa, Milano, 2002.

³⁴ L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 920.

³⁵ Cfr. G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 64-65; G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 615; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 262.

³⁶ Cfr. G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 623; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 262.

³⁷ Cfr. G. Mocchi, *Operazioni commerciali via internet*, Giuffrè, Milano, 2001, p. 155 ss.

degli estremi della carta di credito rappresenta l'accettazione delle condizioni contrattuali), le imposte di bollo e di registro non troveranno applicazione, mancando il requisito oggettivo della materializzazione cartacea³⁸.

3. Non minori spunti di riflessione presenta la tematica, di più ampio respiro, concernente la tassazione della rete in sé, atteso che internet assurge a luogo di interazione sociale e di ambiente giuridico nel quale sorgono e si sviluppano nuove forme di ricchezza, intese sia come vantaggi ed utilità, che come mero risparmio di spesa³⁹.

Accanto al commercio elettronico ed agli eventuali strumenti di tassazione della rete, all'interno del *cyberspazio* si sviluppano ulteriori attività, suscettibili di acquisire valenza economica, riconducibili alle categorie dei redditi di lavoro (autonomo e dipendente), dei redditi diversi e da capitale, unitamente a forme di pubblicità virtuale e di sfruttamento commerciale dei dati personali forniti dagli utenti al momento dell'iscrizione a siti *web* o a *social network*⁴⁰.

In tale ambito, particolare rilievo assumono i profili tributari delle attività svolte dalle grandi multinazionali digitali (*Google, E-bay, Amazon, Apple, Facebook, Twitter, Airbnb, Netflix, Spotify, Alibaba, Didi Chuxing*), società, con controllate in diversi paesi, in grado di produrre redditi molto elevati, difficilmente tassati nello Stato della fonte o, comunque, frequentemente assoggettati ad imposizione in misura ridotta rispetto al regime fiscale ordinario⁴¹.

Così facendo, coloro che operano nell'economia digitale possono dar vita a pericolosi fenomeni di pianificazione fiscale internazionale⁴², generando una significativa erosione della base imponibile⁴³, attraverso l'artificioso trasferimento dei profitti in paradisi fiscali o in paesi a fiscalità ridotta⁴⁴.

³⁸ Cfr. G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 627 ss.; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 263.

³⁹ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 755-756; C. Garbarino, *Nuove dimensioni della transnazionalità*, cit., p. 870; G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 608, nt. 2; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 263.

⁴⁰ Cfr. L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 915; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 263.

⁴¹ Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 263.

⁴² Cfr. C. Garbarino, voce *Pianificazione fiscale internazionale*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Aggiornamento, vol. 4, Utet Giuridica, Milanofiori Assago (MI), 2008, p. 670 ss.

⁴³ Cfr. P. Mastellone, voce *Contrasto all'erosione nel diritto tributario internazionale*, *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Aggiornamento, vol. 8, Utet Giuridica, Milanofiori Assago (MI), 2017, p. 46 ss.

⁴⁴ Cfr. G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 613, nt. 23; V. Uckmar, *Introduzione*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. Uckmar, Cedam, Padova, 2002, p. 17; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 263. Sui paesi a regime fiscale privilegiato, cfr. C. Garbarino, voce *Paesi a regime fiscale privilegiato*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Aggiornamento, vol. 4, Utet Giuridica, Milanofiori Assago (MI), 2008, p. 657 ss.

In tale contesto, i tradizionali principi di fiscalità internazionale sono apparsi ben presto inadeguati, in quanto espressione «di un tempo lontano in cui la fisicità dei beni sembrava garantire la salvaguardia delle pretese impositive»⁴⁵.

L'ordinamento giuridico italiano ha cercato di porre rimedio a questo diffuso fenomeno, con timidi interventi volti a predisporre, dapprima, una *Google tax*, successivamente, una *digital tax*, per poi arrivare alla *web tax*, recentemente adottata, ma dal futuro incerto⁴⁶.

Gli operatori della “*digital economy*”, profittando delle carenze normative dei vari sistemi legislativi, non in linea con il frenetico sviluppo tecnologico, e dislocando le loro attività in Stati a fiscalità privilegiata, attuano una serie di “accorgimenti” volti a limitare il carico fiscale⁴⁷.

Tali comportamenti che sarebbero stati di difficile attuazione nella *old economy* e che avrebbero comportato l'applicazione di misure sanzionatorie, a titolo di abuso del diritto ed elusione fiscale, nella *new economy* non sembrano riconducibili ad un quadro netto e definito, in considerazione dell'alto grado di “dematerializzazione” e “delocalizzazione” che caratterizza l'attività economica svolta⁴⁸.

Difatti, il commercio elettronico ed *internet* costituiscono fonti di reddito a cui è difficile applicare le norme sulla territorialità, a causa dell'immaterialità dei confini della rete e della vocazione tendenzialmente transnazionale delle azioni poste in essere dagli utenti del *web*. Il fenomeno appare ancor più evidente nel commercio elettronico indiretto, in quanto le operazioni di scambio *on-line* non sono legate ad un bene materiale e ad un luogo specifico, a differenza di ciò che avviene nel commercio tradizionale. In tale contesto, appare alquanto ardua l'individuazione degli elementi di collegamento con un determinato ordinamento giuridico o con un dato territorio. Di conseguenza, non essendo definibili territorialmente il bene e il luogo di scambio, occorre intervenire sulla residenza fiscale dell'impresa esercente il commercio elettronico ed individuare il luogo di erogazione dei servizi⁴⁹.

⁴⁵ P. Valente, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale*, cit., p. 383. Inoltre, cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 263.

⁴⁶ Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 263.

⁴⁷ Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 263. Inoltre, in argomento, cfr. C. Cipollina, *Tra passato e futuro. Percorsi di diritto tributario*, Cacucci, Bari, 2016, p. 161 ss.

⁴⁸ Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 263.

⁴⁹ Cfr. *Ibidem*.

4. Nel commercio elettronico⁵⁰, locuzione riferita alle transazioni effettuate applicando le tecnologie informatiche e le infrastrutture digitali⁵¹, ossia avvalendosi di una delle modalità legate ai protocolli tecnici di trasmissione telematica dei dati⁵², gli operatori economici sponsorizzano i prodotti direttamente sul *web*, attraverso la creazione di un sito *internet* che funge da “negoziato virtuale”, e possono far leva su un numero indefinito di utenti, dislocati anche al di fuori dei confini nazionali: l’*e-commerce* assurge, dunque, a mercato privo di confini geografici⁵³.

Questa configurazione dell’attività, in una dimensione tendenzialmente sovranazionale, permette di realizzare vantaggi sia in termini di maggiori introiti, derivanti dall’offerta di beni e servizi ad un prezzo altamente competitivo, che di minori

⁵⁰ Sui profili tributari del commercio elettronico, cfr. L. Picardi, F. Colombo, *Internet. Regime fiscale delle transazioni via internet*, in *Boll. trib.*, 1998, p. 1373 ss.; P. Valente, *Internet. Sfide e opportunità del commercio elettronico nelle iniziative della Commissione europea*, in *Il fisco*, 1998, p. 3139 ss.; L. Belluzzo, *Commercio elettronico: la tassazione delle cessioni virtuali di beni*, in *Il fisco*, 47, 1999, p. 14898 ss.; C. Garbarini, *Profili impositivi delle operazioni di commercio elettronico*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 1407 ss.; E. Marengo, *Le categorie tradizionali del diritto tributario*, cit., p. 595 ss.; J. Owens, *Ocse, il commercio elettronico nel mirino del fisco*, in *Comm. internaz.*, 24, 1999, p. 993 ss.; P. Valente, F. Roccatagliata, *Internet: aspetti giuridici e fiscali del commercio elettronico*, Edi De Agostini Professionale, Roma, 2001; C. Garbarini, *La disciplina fiscale del commercio elettronico: principi ispiratori, problematiche applicative e prospettive di sviluppo*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, p. 1205 ss.; P. Adonnino, *Il commercio via Internet e la fiscalità: gli aspetti generali delle attività transnazionali e nazionali*, in R. Rinaldi (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Giappichelli, Torino, 2001, p. 23 ss.; R. Celli, A. Ferraguto, *E-commerce, sulle due sponde dell’Atlantico il fisco si prepara a scendere in campo*, in *Comm. internaz.*, 2, 2001, p. 12 ss.; G.C. Croxatto, *Commercio elettronico internazionale ed imposte sul reddito: la localizzazione e la residenza alla luce dell’ordinamento italiano*, in R. Rinaldi (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Giappichelli, Torino, 2001, p. 107 ss.; P. Parigi, *Internet e commercio elettronico. Contratti on-line*, in G. Cassano (a cura di), *Internet. Nuovi problemi e questioni controverse*, Giuffrè, Milano, 2001, p. 103 ss.; A. Uricchio, M. Giorgi, *Commercio elettronico e vendita telematica di servizi finanziari: prime considerazioni dopo la direttiva comunitaria n. 31/2000*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, p. 264 ss.; C. Perazzi, *Riflessioni sulla fiscalizzazione del commercio elettronico*, in M.A. Galeotti Flori (a cura di), *Commercio elettronico e fisco*, Giappichelli, Torino, 2002, p. 179 ss.; D. Raviola, *Commercio elettronico: scenario economico e legislazione tributaria dell’Unione europea*, in *Il fisco*, 36, 1, 2002, p. 5758 ss.; B. Westberg, *Cross-border taxation of E-commerce*, IBFD, Amsterdam, 2002; V. Uckmar, *La fiscalità del commercio elettronico. Attualità e prospettive*, in M.A. Galeotti Flori (a cura di), *Commercio elettronico e fisco*, Giappichelli, Torino, 2002, p. 135 ss.; M. De Ruvo, N. Broggi, I. La Candia, *La fiscalità del commercio elettronico*, in *Il fisco*, 12, 1, 2003, p. 1816 ss.; V. Ficari, *Regime fiscale delle transazioni telematiche*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 870 ss.; M. Pierro, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 2003, p. 286 ss.; B. Santacroce, *Fiscalità diretta e indiretta nel commercio elettronico*, in E. Tosi (a cura di), *I problemi giuridici di internet. Dall’e-commerce all’e-business*, Giuffrè, Milano, 2003, p. 744 ss.; G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 63 ss.; C.E. Mclure Jr, *The taxation of electronic commerce: background and proposal*, in <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20477-20478-1-PB.pdf>; F. Montalcini, C. Sacchetto, *Diritto tributario telematico*, Giappichelli, Torino, 2015, p. 111 ss.

⁵¹ Cfr. P. Adonnino, voce *Internet IV*, cit., p. 2; G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 612, nt. 18; C. Garbarino, *Nuove dimensioni della transnazionalità*, cit., p. 866.

⁵² Cfr. G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 627.

⁵³ Cfr. *ivi*, p. 608; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 264-265.

costi, in ragione delle trascurabili spese di pubblicità, di personale e superamento dell'esigenza di esposizione della merce in luoghi fisici e determinati⁵⁴.

In questa luce, il commercio elettronico ha il pregio di realizzare evoluzioni tecniche ed organizzative nella gestione dell'impresa, creando nuove opportunità per gli scambi internazionali e contribuendo ad incrementare la competitività tra le imprese, a beneficio del consumatore che vede aumentare la qualità dei beni e dei servizi offerti, con contestuale riduzione dei prezzi di acquisto⁵⁵.

Dunque, il commercio elettronico sviluppa nuovi prodotti e nuovi mercati, potenziando e semplificando le transazioni, attraverso la riduzione delle distanze e la velocizzazione dei tempi di conclusione dei contratti, in modo da contribuire a conformare, in maniera molto più dinamica, le relazioni tra le imprese e i consumatori finali (*business to consumer*) e tra le diverse imprese (*business to business*), che si trovano, così, ad operare in un contesto globalizzato⁵⁶.

Senonché, in ambito tributario, la naturale vocazione transnazionale delle operazioni *on-line*, unitamente alla celerità e all'incerta localizzazione delle transazioni elettroniche, spesso realizzate in un luogo diverso rispetto a quello in cui si trova l'operatore economico⁵⁷, non fa che accentuare la competizione fiscale tra gli Stati, in ragione delle differenze insite nelle diverse legislazioni; inoltre, non meno irrilevanti appaiono le difficoltà da affrontare per individuare, nei passaggi intermedi, il momento in cui imporre gli obblighi tributari (*taxation points*), atteso che, spesso, pur essendo agevole identificare il titolare del dominio del sito *web*⁵⁸, non altrettanto può dirsi in ordine alla corretta individuazione del gestore (*service provider*) e degli utenti (*content provider*)⁵⁹. Solo la cooperazione a livello internazionale, attuata con molteplici

⁵⁴ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 756, nt. 9; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 265.

⁵⁵ Cfr. P. Valente, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale*, cit., p. 384; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 265.

⁵⁶ Cfr. P. Adonnino, voce *Internet IV*, cit., p. 2; G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 65; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 265.

⁵⁷ Cfr. P. Adonnino, voce *Internet IV*, cit., p. 2.

⁵⁸ Cfr. F.S. Martorano, voce *Internet V) Nomi a dominio*, in *Enc. giur. Treccani*, Aggiornamento, vol. XIX, Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2005, p. 1 ss.; G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 613, nt. 21, che ricostruisce il dominio (o *domain name*) come «elemento identificativo del soggetto che intende operare in rete», trattandosi di «codice alfanumerico formato da un c.d. *top level domain* (TLD), come per esempio “it” o “com” ecc., e da un c.d. *second level domain* (SLD), posto immediatamente a sinistra del TLD che consiste in un nome o in una espressione liberamente scelta dalla parte interessata all'assegnazione del dominio».

⁵⁹ Cfr. P. Adonnino, voce *Internet IV*, cit., p. 2.

strumenti (scambio di informazioni⁶⁰; modello OCSE di convenzioni fiscali⁶¹; convenzioni internazionali contro la doppia imposizione⁶²), volti a definire i criteri convenzionali di localizzazione ed adottare le misure atte ad eliminare eventuali distorsioni impositive, consente di fronteggiare i rischi sollevati dal commercio elettronico⁶³.

Inoltre, il mero utilizzo della rete, attraverso l'accesso, la navigazione, lo scambio di informazioni, esperienze e conoscenze in grado di migliorare la qualità della vita umana, appare, di per sé, attività idonea a costituire manifestazione di capacità contributiva, come tale suscettibile di essere assoggettata ad imposizione, *ex art. 53 Cost.*⁶⁴.

5. Inizialmente, al fine di favorire l'utilizzo e la diffusione di internet, le autorità legislative e la comunità scientifica⁶⁵ hanno fatto una scelta netta e consapevole, rinunciando alla regolamentazione della rete mediante norme eteroimposte ed

⁶⁰ Cfr. P. Adonnino, *Cooperazione amministrativa e modalità di scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali nazionali*, in *Tributi*, 1995, p. 826 ss.; S. Dorigo, *La cooperazione fiscale internazionale*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 206 ss.; C. Garbarino, voce *Scambio di informazioni (dir. trib.)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Aggiornamento, vol. 6, Utet Giuridica, Milanofiori Assago (MI), 2012, p. 661 ss.; P. Mastellone, *La cooperazione fiscale internazionale nello scambio di informazioni*, in R. Cordeiro Guerra (a cura di), *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Wolters Kluwer, Cedam, Padova, 2012, p. 213; S. Dorigo, voce *Scambio di informazioni nel diritto tributario internazionale*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Aggiornamento, vol. 7, Utet Giuridica, Milanofiori Assago (MI), 2015, p. 480 ss.; L. Salvini, *I regimi fiscali e la concorrenza tra imprese*, in *Giur. comm.*, 2016, p. 130 ss.; L. Starola, *Lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale*, in *Corr. trib.*, 29, 2018, p. 2280 ss.; S. Zagà, *Tax ruling e disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni nel settore fiscale*, in A.F. Uricchio, G. Selicato (a cura di), *Summer School in Selected Issues of EU Tax Law as EU Law*, Duepuntozero, Molfetta (BA), 2018, p. 39 ss.

⁶¹ Cfr. C. Garbarino, voce *Modello OCSE di convenzioni fiscali*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Aggiornamento, vol. 4, Utet Giuridica, Milanofiori Assago (MI), 2008, p. 621 ss.

⁶² Cfr. C. Garbarino, voce *Convenzioni per evitare le doppie imposizioni*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Aggiornamento, vol. 4, Utet Giuridica, Milanofiori Assago (MI), 2008, p. 85 ss.; P. Valente, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Wolters Kluwer, Milanofiori Assago (MI), 2016, p. 3 ss.

⁶³ Cfr. P. Valente, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale*, cit., p. 398-399; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 265-266.

⁶⁴ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 756; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules: from the bit tax to the web tax*, cit., p. 266.

⁶⁵ Sul punto, cfr. P. Costanzo, *Aspetti evolutivi del regime giuridico di Internet*, in *Informatica e dir.*, 1997, p. 25; T. Ballarino, *Internet nel mondo della legge*, Cedam, Padova, 1998, p. 38 ss.; P. Costanzo, voce *Internet (diritto pubblico)*, in *Dig. disc. pubbl.*, Aggiornamento, vol. I, Utet, Torino, 2000, p. 347 ss.; G. Frosini, *L'orizzonte giuridico di Internet*, in *Dir. informaz. e informat.*, 2, 2000, p. 271 ss.; F. Donati, voce *Internet (dir. cost.)*, in *Enc. dir. – Ann.*, vol. VII, Giuffrè, Milano, 2014, p. 532 ss.; T.E. Frosini, *Il diritto costituzionale di accesso ad Internet*, in M. Pietrangelo (a cura di), *Il diritto di accesso ad Internet*, Esi, Napoli, 2011, p. 23 ss.

adottando un codice di condotta (c.d. *netiquette*) composto da consuetudini osservate dagli utenti⁶⁶.

In questa luce, internet è apparso un fenomeno meramente virtuale, del tutto inidoneo ad essere assoggettato ad una propria disciplina, trattandosi di strumento attraverso il quale più elaboratori, in contatto tra loro, trasmettono e ricevono impulsi elettronici, senza alcuna movimentazione di beni materiali⁶⁷.

In altre parole, in origine, il *cyberspazio*⁶⁸, quale ambiente virtuale sviluppato dall'interazione tra i diversi utenti della rete, è stato inteso, sul piano giuridico, come un "non luogo", un'anarchia, una sorta di "spazio senza sovranità" o, meglio ancora, un "far west telematico"⁶⁹, in quanto privo di un proprio territorio materiale e caratterizzato dal principio di libertà⁷⁰.

Trasponendo questi principi alla materia tributaria, il *web* è apparso come una "no tax land"⁷¹, una sorta di paradiso fiscale, insuscettibile di essere sottoposto a nuove forme di prelievo: la "moratoria fiscale" - il cui fondamento normativo si rinviene nell'*Internet Tax Freedom Act* (IFA), approvato dagli Stati Uniti d'America nel 1998, a cui va riconosciuto il cui pregio di aver paralizzato, non solo nel paese di adozione, ma anche in Europa e nel resto del mondo, ogni iniziativa volta ad introdurre nuove forme di imposizione della rete⁷² - è stata giustificata dalle autorità internazionali, comunitarie e nazionali in ragione della virtualità del fenomeno e dell'opportunità di non scoraggiare l'utilizzo del *web*, attraverso la previsione di stringenti limitazioni giuridiche, di imposizioni di natura fiscale e di adempimenti formali, incentivando, invece, la diffusione delle attività *on-line*, mediante la predisposizione di una normativa tributaria di *favor*⁷³.

⁶⁶ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 756, n. 11; U. Draetta, *Internet e commercio elettronico nel diritto internazionale dei privati*, Giuffrè, Milano, 2005, p. 101; A. Contaldo, F. Dainotti, *Diritto e tecnologie delle reti di informazione*, Simone, Napoli, 2005, p. 303; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 266.

⁶⁷ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 758; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 266.

⁶⁸ Cfr. P. Valente, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale*, cit., p. 386, nt. 11, che definisce il *cyberspazio* come «lo spazio tridimensionale creato da una rete di computer nel quale segnali elettronici audio e video viaggiano liberamente».

⁶⁹ In senso contrario, cfr. G. Rossi, *Il cyberlaw tra metafore e regole*, in *Riv. dir. civ.*, 2002, I, p. 751; L. Hinnekens, *Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all'origine, e in particolare sui paradigmi di determinazione della stabile organizzazione e l'attribuzione dei profitti senza favoritismi commerciali*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2, 2009, p. 9 ss., secondo cui «il *cyberspazio* non è un regno extraterrestre; è il territorio di uno o più stati».

⁷⁰ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 758; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 266.

⁷¹ Cfr. J.S. Gilmore, III, *No internet tax: a proposal submitted to the "Policies & Options". Paper of the advisory commission on electronic commerce*, in <http://www.ecommercecommission.org>.

⁷² Cfr. L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 922; L. Bernardi, *Internet and taxation in the European Union*, cit., p. 309, nt. 3.

⁷³ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 758-759; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 267.

Senonché, ben presto, con l'espansione dell'economia digitale, è stata avvertita, più che mai, l'esigenza di predisporre una precisa regolamentazione del *web*, che, lungi dall'essere un "non luogo", privo di confini spazio-temporali, costituisce l'ambiente in cui si svolgono attività giuridicamente rilevanti, che necessitano di apposita regolamentazione⁷⁴ e di assoggettamento ad imposizione⁷⁵.

A tal fine, non può trascurarsi la "strategia della rincorsa", da sempre adottata in ambito tributario, che consiste nell'individuazione ed assoggettamento ad imposizione di nuove forme di circolazione della ricchezza⁷⁶. Invero, però, nel caso della tassazione della rete, la frenetica evoluzione, l'internazionalizzazione e la de-materializzazione del fenomeno, portate alle estreme conseguenze, possono mettere in crisi anche i sistemi fiscali più avanzati⁷⁷.

6. In un primo tempo, l'attenzione del legislatore è stata focalizzata esclusivamente sulla tematica del commercio elettronico, attraverso la predisposizione di una normativa di origine comunitaria (direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio, 8 giugno 2000, n. 2000/31/CE), recepita in Italia con il d.lgs., 9 aprile 2003, n. 70, concernente gli aspetti civilistici della materia⁷⁸ (formazione del consenso; perfezionamento del contratto, mediante sistemi di autenticazione, criptatura, firme digitali; sistemi di pagamento elettronico; responsabilità dell'operatore economico;

⁷⁴ Cfr. V. De Rosa, *La formazione di regole giuridiche per il «cyberspazio»*, in *Dir. informaz. e informat.*, 2003, p. 361.

⁷⁵ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 760; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 267.

⁷⁶ Cfr. S. Cipollina, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., p. 317; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 267.

⁷⁷ Cfr. S. Cipollina, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., p. 318; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 267.

⁷⁸ Sul tema, cfr. G. Alpa, V. Zeno Zencovich (a cura di), *I contratti di informatica: profili civilistici, tributari e di bilancio*, Giuffrè, Milano, 1987; G. Finocchiaro, *I contratti informatici*, Cedam, Padova, 1997; C.M. Bianca, *I contratti digitali*, in *Studium iuris*, 1998, p. 1035 ss.; G. Grisi, *La frontiera telematica della contrattazione a distanza*, in *Europa e dir. priv.*, 1998, p. 875 ss.; E. Florindi, *Il contratto digitale*, in *Dir. informaz. e informat.*, 3, 1999, p. 673 ss.; L. Bonzanini, *Normativa di riferimento in materia di trading on-line*, in *Contratti*, 2000, p. 193 ss.; M. Atelli (a cura di), *La disciplina del commercio elettronico e delle altre forme di contrattazione a distanza. Commento al d.lg. 22 maggio 1999, n. 185*, Giappichelli, Torino, 2001; R. Clarizia, *Il commercio via Internet: gli aspetti giuridici generali e le problematiche contrattuali*, in R. Rinaldi (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Giappichelli, Torino, 2001, p. 3 ss.; V. Franceschelli (a cura di), *Commercio elettronico*, Giuffrè, Milano, 2001; L. Nivarra, V. Ricciuto, *Internet e il diritto dei privati. Persona e proprietà intellettuale nelle reti telematiche*, Giappichelli, Torino 2002; S. Sica, P. Stanzione (a cura di), *Commercio elettronico e categorie civilistiche*, Giuffrè, Milano, 2002; E. Tosi, voce *Contratto virtuale*, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, Aggiornamento, vol. II, Utet, Torino, 2003, p. 458 ss.; E. Tosi, *La conclusione dei contratti on-line*, in E. Tosi (a cura di), *I problemi giuridici di internet. Dall'e-commerce all'e-business*, Giuffrè, Milano, 2003, p. 101 ss.; G. Finocchiaro, *Il ruolo dell'UNICITRAL nello sviluppo della disciplina del commercio elettronico*, in *Aa.Vv., Diritto dell'informatica*, UTET Giuridica, Torino, 2014, p. 63 ss.

protezione del consumatore), al fine di qualificare la fattispecie ed individuare la legge applicabile⁷⁹.

Ai profili civilistici ha fatto presto seguito una copiosa legislazione fiscale, comunitaria [proposta di modifica (COM 349/2000) della direttiva del Consiglio, 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, relativa al “regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici”; direttiva del Consiglio, 7 maggio 2002, n. 2002/38/CE; regolamento, 7 maggio 2002, n. 792/2002/CE che ha apportato modifiche al regolamento, 27 gennaio 1992, n. 1992/218/CE; direttiva, 12 febbraio 2008, n. 2008/8/CE, che ha apportato modifiche alla direttiva n. 2006/112/CE concernente l’individuazione del luogo delle prestazioni di servizi, con riferimento ai servizi elettronici, di telecomunicazione e di tele-radiodiffusione; regolamento, 15 marzo 2011, n. 2011/282/UE] ed interna (legge comunitaria, 3 febbraio 2003, n. 14 e d.lgs., 1° agosto 2003, n. 273), che, da un lato, ha confermato l’originaria scelta di non assoggettare l’*e-commerce* a tributi ulteriori e più gravosi, rispetto a quelli applicati al commercio tradizionale⁸⁰, e, dall’altro, ha dettato una disciplina peculiare in ordine all’iva da applicare ai trasferimenti *on-line*⁸¹, riconducendo le attività di commercio elettronico diretto nel novero delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi ed individuando il momento impositivo⁸² nell’atto di pagamento del corrispettivo - salvo il problema di stabilire il verificarsi di tale momento ove il pagamento avvenga tramite moneta elettronica⁸³ - e il luogo di effettuazione delle

⁷⁹ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 760; G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 607 ss.; P. Valente, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale*, cit., p. 387 ss.; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 267-268.

⁸⁰ Cfr. O. Boutellis, *Fiscalité du commerce électronique*, in *Droit fiscal*, 1998, p. 1048 ss.

⁸¹ Sul tema, cfr. S. Armella, *Note sul regime IVA applicabile al commercio elettronico*, in *Dir. prat. trib.*, 3, 1999, I, p. 838 ss.; M. Giorgi, *Gli acquisti attraverso reti informatiche: la disciplina Iva*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 765 ss.; G. Melis, *Alcune osservazioni a margine della proposta di modifica della sesta direttiva CEE (COM 349/2000) in ordine al regime di imposta sul valore aggiunto applicabile a determinati servizi prestati mediante mezzi elettronici*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 713 ss.; M. Aujean, *Il commercio elettronico internazionale e l’Iva*, in R. Rinaldi (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Giappichelli, Torino, 2001, p. 145 ss.; S. Sammartino, *Commercio internazionale ed Iva: la qualificazione delle operazioni alla luce della normativa italiana*, in R. Rinaldi (a cura di), *La fiscalità del commercio via Internet: attualità e prospettive*, Giappichelli, Torino, 2001, p. 157 ss.; M. Peirola, A. Della Carità, *E-commerce “diretto”: come cambia il regime Iva delle prestazioni di servizi on-line*, in *Rass. fisc. internaz.*, 1, 2004, p. 35 ss.; D. Siconolfi, *Commercio elettronico “diretto” ed imposta sul valore aggiunto: l’evoluzione normativa e le novità introdotte dal D.Lgs. del 11.2.2010 n. 18*, in *Innovazione e diritto*, 6, 2010, p. 141 ss.; E. Pullino, *Il commercio elettronico e l’IVA*, in *Il fisco*, 41, 2003, all. 27, 2, p. 16554 ss.; G. Cucuzza, *L’IVA nel commercio elettronico*, in <http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/file/public/Dottrina/69/L1.A1001001A08F10B84321H40056.V1.pdf>.

⁸² Sul punto, cfr. R. Miceli, *Considerazioni sul momento impositivo IVA nelle “operazioni telematiche”*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, p. 1143 ss.; M. Sirri, R. Zavatta, *Moneta elettronica e altre modalità di pagamento in rete*, in *Corr. trib.*, 38, 2004, p. 3003 ss.

⁸³ Cfr. G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 83.

operazioni sulla base della qualità e della residenza del committente, ove lo stesso non sia soggetto passivo d'imposta⁸⁴.

In realtà, siffatta soluzione, in mancanza di un'apposita previsione normativa, non sarebbe stata del tutto scontata in ragione della smaterializzazione delle operazioni svolte attraverso l'utilizzo della rete che rendono necessario verificare l'idoneità tanto della dicotomia "cessione di beni/prestazione di servizi" ad individuare con esattezza le transazioni elettroniche - anche in considerazione del carattere sfumato ed eterogeneo della nozione di beni o servizi informatici⁸⁵ - quanto della "territorialità"⁸⁶ a garantire la neutralità tipica dell'imposta sul valore aggiunto, in modo da scongiurare un'alterazione della concorrenza⁸⁷.

Peraltro, tenuto conto della diffusione delle transazioni telematiche aventi ad oggetto beni digitali, si sono diffusi orientamenti⁸⁸ volti ad ampliare la categoria delle prestazioni di servizi rispetto a quella delle cessioni di beni⁸⁹.

Lo scopo di questa disciplina, avente origine comunitaria, consiste nell'evitare che la leva fiscale possa generare distorsioni nell'ambito del commercio elettronico e che il prezzo finale di un bene o di un servizio sia ricollegato a fattori esogeni, quali la residenza fiscale del fornitore⁹⁰.

7. Per ciò che concerne l'imposizione sul reddito⁹¹, il commercio elettronico ha dovuto ben presto misurarsi con problematiche di natura sostanziale - quali l'identificazione della fattispecie impositiva (cessione di beni o prestazione di servizi), la qualificazione dei corrispettivi (ricavi o *royalties*)⁹², l'individuazione del luogo di

⁸⁴ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 761; P. Adonnino, voce *Internet IV*, cit., p. 8-9; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 268.

⁸⁵ Cfr. L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 920; M. Pierro, *Beni e servizi*, cit., p. 267; M.V. Serranó, *Beni e cose nella fattispecie dell'e-commerce*, in *Boll. trib.*, 2007, p. 606; F. Montanari, *Rapporti e contratti informatici: il sistema dell'IVA e dei tributi indiretti sugli affari*, in *Aa.Vv., Diritto dell'informatica*, UTET Giuridica, Torino, 2014, p. 1063.

⁸⁶ Sul tema, cfr. P. Maspes, *Criteri di territorialità delle transazioni on-line*, in *Forum fiscale*, dicembre 2000, p. 48 ss.; R. Miceli, *Territorialità IVA nelle operazioni telematiche*, in *Rass. trib.*, 2004, p. 581 ss.

⁸⁷ Cfr. G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 65. Inoltre, sul tema, cfr. G. Mocchi, *Commercio elettronico diretto: ecco perché l'IVA è un fattore distorsivo della concorrenza*, in *Il fisco*, 48, 2000, p. 14361 ss.; G. Mocchi, *Commercio elettronico diretto: IVA come fattore distorsivo della concorrenza e risposta dell'Unione Europea*, in *Il fisco*, 25, 1, 2003, p. 3905 ss.; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 268.

⁸⁸ Cfr. C. Garbarino, *Nuove dimensioni della transnazionalità*, cit., p. 867 ss.; M. Pierro, *Beni e servizi*, cit., p. 222; E. Marellò, *Le categorie tradizionali del diritto tributario*, cit., p. 598 ss.

⁸⁹ Cfr. L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 919; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 269.

⁹⁰ Cfr. G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 70; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 269.

⁹¹ Cfr. G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 611 ss.

⁹² Cfr. G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 619 ss.; C. Galli, *Considerazioni in materia di qualificazione dei redditi derivanti da operazioni di commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, III, p. 313 ss.; S. Mayr, *Dall'OCSE la qualificazione dei proventi da «e-commerce»*, in *Corr. trib.*, 2001, p. 1400 ss.; G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 68-69.

effettuazione delle operazioni e della residenza fiscale degli operatori, l'applicabilità dei principi di competenza e di inerenza - e con problematiche di ordine procedimentale⁹³, relative a taluni strumenti e momenti della procedura di accertamento e di riscossione⁹⁴. Difatti, nelle transazioni elettroniche vi sono delle peculiarità che non si ritrovano nel commercio tradizionale: la trasformazione dei beni fisici in beni digitali di difficile individuazione; una notevole disintermediazione, in ragione della scomparsa dei soggetti muniti di un ruolo fondamentale nella fase di attuazione del tributo; il pericolo di condotte riconducibili ad elusione ed evasione fiscale internazionale (*transfer pricing*⁹⁵, *treaty shopping*⁹⁶, esteroinvestizione)⁹⁷.

Nell'ambito dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (Ocse)⁹⁸ - organismo che per primo ha approfondito, nel documento "*Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers*", presentato a Turku il giorno 11 novembre 1997, cui ha fatto seguito la conferenza di Ottawa del giorno 8 ottobre 1998 sul tema "*A borderless world: realising the potential of electronic commerce*", le problematiche sollevate, in ambito fiscale, dal commercio elettronico⁹⁹ - la tassazione dell'*e-commerce* è stata informata ai seguenti principi: neutralità fiscale, intesa come parità di trattamento rispetto al commercio tradizionale¹⁰⁰; certezza e semplicità nell'applicazione dei tributi; efficienza, in termini di riduzione dei costi di adempimento, posti a carico del contribuente, e di accertamento per il fisco; effettività e trasparenza, riducendo al minimo la propensione a porre in essere comportamenti *contra legem*; flessibilità e dinamicità, al fine di adeguare il prelievo agli sviluppi

⁹³ Sul tema, cfr. N.L. De Renzis Sonnino, *Operazioni via internet. L'accertamento dei tributi: problemi e prospettive*, in M.A. Galeotti Flori (a cura di), *Commercio elettronico e fisco*, Giappichelli, Torino, 2002.

⁹⁴ Cfr. P. Adonnino, voce *Internet IV*, cit., p. 3.

⁹⁵ Cfr. A. Apruzzi, *Transfer pricing: profili normativi e aspetti operativi*, in A.F. Uricchio, G. Selicato (a cura di), *Summer School in Selected Issues of EU Tax Law as EU Law*, Duepuntozero, Molfetta (BA), 2018, p. 73 ss.; G. Selicato, *Il ruolo del diritto europeo nella disciplina del transfer pricing*, in A.F. Uricchio, G. Selicato (a cura di), *Summer School in Selected Issues of EU Tax Law as EU Law*, Duepuntozero, Molfetta (BA), 2018, p. 61 ss.; A. Perrone, *Tax competition e giustizia sociale nell'unione europea*, Wolters Kluwer, Cedam, Milanofiori Assago (MI), 2019, p. 41 ss.

⁹⁶ Cfr. P. Valente, *Il contrasto al treaty shopping nei recenti orientamenti OCSE*, in P. Valente, I. Caraccioli, G. Campana (a cura di), *Beneficiario effettivo e treaty shopping. Monitoraggio dei capitali, fiscalità, anti-riciclaggio*, Wolters Kluwer, Milanofiori Assago (MI), 2016, p. 115 ss.

⁹⁷ Cfr. G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 65; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 269.

⁹⁸ Cfr. Oecd, *Taxation and Electronic Commerce, implementing the Ottawa taxation framework conditions*, Paris, 2001; G. Maisto, *Le prime riflessioni dell'OCSE sulla tassazione del commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, IV, p. 47 ss.

⁹⁹ Cfr. G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 66; G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 609-610; L. Bernardi, *Internet and taxation in the European Union*, cit., p. 308.

¹⁰⁰ Cfr. P. Costanzo, voce *Internet*, cit., p. 362.

tecnologici e commerciali; non discriminazione, in modo da assoggettare a similari modelli di imposizione i contribuenti che realizzano analoghe operazioni¹⁰¹.

Inoltre, nell'art. 5 del modello di convenzione contro le doppie imposizioni si è precisato che la presenza di un sito internet su di un *server*¹⁰² ovvero l'utilizzo di un *internet service provider (ISP)*¹⁰³ non costituiscono stabili organizzazioni del soggetto non residente¹⁰⁴: un sito *web* difetta di materialità ed è inidoneo ad assurgere a sede fissa di affari, derivando dalla combinazione di un *software* e di elementi elettronici; un *internet service provider* non dispone di alcun potere di concludere contratti per conto del soggetto non residente ed agisce nell'ambito della sua naturale attività, consistente nell'offrire agli utenti il servizio di connessione alla rete e la possibilità di memorizzare le pagine *web* utilizzando un *server* proprio o di proprietà del medesimo *provider*¹⁰⁵. Al contrario, potrebbe assurgere a "stabile organizzazione" un *server*, a condizione che sia nella piena disponibilità dell'esercente attività di impresa, trattandosi di macchinario elettronico munito dei requisiti per costituire una sede fissa di affari, attraverso cui il soggetto non residente svolge, in tutto o in parte, la propria

¹⁰¹ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 762; P. Valente, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale*, cit., p. 395; P. Adonnino, voce *Internet IV*), cit., p. 2; G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 2003, I, p. 609, nt. 10; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 269-270. Sull'esperienza statunitense, cfr. M.A. Pagano, *Federalism, E-Commerce and Public Finance in the USA*, in F. Boccia, R. Leonardi (edited by), *The Challenge of Digital Economy. Market, Taxation and Appropriate Economic Models*, Palgrave Macmillan, Cham, 2016, p. 69 ss.

¹⁰² Cfr. G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 65, secondo cui il *server* consiste «nell'elaboratore centrale, dotato di un proprio *software* specifico, capace di immagazzinare e scambiare informazioni, che attraverso la mediazione della rete telefonica, di un *modem* o del *software* idoneo consente al *personal computer* dell'utente di accedere alle informazioni ed ai servizi della rete Internet»; esso ospita «anche i siti *web* attraverso i quali l'*Internet content provider* rende visibile e svolge la propria attività su Internet».

¹⁰³ Cfr. G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 65, che individua la figura dell'*internet service provider* in «colui che gestisce il *server*, consentendo l'accesso ad *Internet* e ai suoi servizi e svolgendo attività di *web hosting*, vale a dire la pubblicazione delle pagine *web* attribuibili ad un altro soggetto (*Internet content provider* - ICP) attraverso il *server* ad esso appartenente».

¹⁰⁴ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 762-763; G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 616-617; P. Adonnino, *L'individuazione della stabile organizzazione e la prova della sua esistenza*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 99 ss.; C. Garbarino, *L'applicabilità del concetto di stabile organizzazione al commercio elettronico*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, III, p. 592 ss.; C. Garbarino, *Nuove dimensioni della transnazionalità*, cit., p. 882 ss.; P. Adonnino, voce *Internet IV*), cit., p. 7; P. Adonnino, *La organización estable y el comercio electrónico*, *Octavo Congreso Tributario*, Consejo Profesional de Ciencias Economicas de la Capital Federal, Buenos Aires, 2000, II, p. 23 ss.; C. Galli, *Brevi note in materia di commercio elettronico e stabile organizzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, IV, p. 113 ss.; C. Galli, *Primi orientamenti dell'OCSE in materia di attribuzione di utili ad una stabile organizzazione nel contesto del commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, IV, p. 79 ss.

¹⁰⁵ Cfr. P. Adonnino, voce *Internet IV*), cit., p. 7; G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 67; G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 618-619; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 270.

attività di impresa¹⁰⁶. Secondo l'Ocse, la “fissità” deve essere intesa non come ancoraggio al suolo, ma come legame economico/funzionale, privo di natura temporanea, tra la sede di affari e lo spazio geografico; in questo contesto, il *server* rimane comunque “fisso”, pur potendo essere trasferito da un luogo all'altro¹⁰⁷.

8. In realtà, focalizzare l'attenzione solo sul commercio elettronico appare piuttosto riduttivo, in quanto limita l'approfondimento alla tematica delle transazioni *on-line*, cogliendo un solo aspetto della ricchezza prodotta attraverso la rete e trascurando altre attività (navigazione su siti *web*; utilizzo dei *social network*; giochi e scommesse *on-line*; pubblicità informatica) idonee a creare forme di interazione sociale ed economica e a trasmettere conoscenze ed esperienze: si tratta di attività suscettibili di acquisire valenza economica e, dunque, di sicuro rilievo tributario¹⁰⁸.

Come si è visto, seppur inizialmente si è ritenuto di non assoggettare a nuove forme di tassazione le attività *on-line*, al fine di non ostacolare la diffusione e lo sviluppo della rete, successivamente, anche in considerazione dell'elevato numero degli utenti e degli accessi ad *internet*, si è avvertita, da più parti, l'esigenza di dare un nuovo assetto alla fiscalità digitale, istituendo innovativi strumenti tributari volti a colpire le diverse forme di ricchezza che il *web* è in grado di creare¹⁰⁹.

La prima proposta, avanzata dalla dottrina nordamericana¹¹⁰, consiste in una nuova forma di prelievo - fondata sulla fisicità degli impulsi trasmessi utilizzando la rete, piuttosto che sui relativi effetti e sulle valorizzazioni fiscali in termini di reddito¹¹¹ - denominata “*bit tax*”¹¹², in ragione del suo presupposto, consistente nella trasmissione

¹⁰⁶ Cfr. G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 67; G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 617; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 270.

¹⁰⁷ Cfr. G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 67; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 270.

¹⁰⁸ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 763; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 271.

¹⁰⁹ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 763-764; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 271. Inoltre, sul tema, cfr. A. Uricchio, *A Few Ideas for Reforming Internet Taxation*, in F. Boccia, R. Leonardi (edited by), *The Challenge of Digital Economy. Market, Taxation and Appropriate Economic Models*, Palgrave Macmillan, Cham, 2016, p. 83 ss.

¹¹⁰ Cfr. L. Soete, K. Kamp, *The “bit tax”: taxing value in the emerging information society*, in A. Cordell, T. Ide (edited by), *The new wealth of nations*, Club of Rome report, november 1994; L. Soete, K. Kamp, *The “bit tax”: the case for further research*, in *Science and public policy*, vol. 23, 6, 1996, p. 353 ss.; L. Soete, K. Kamp, *Pleidooi voor een “bit tax”*, in *Informatie en informatiebeleid*, 4, 1996, p. 57 ss.; L. Soete, *Taxing consumption in the electronic age: the European bit tax proposal*, presented at the Symposium on Multi-Jurisdictional Taxation of Electronic Commerce, Harvard Law School, Cambridge, Mass., 5 april 1997; J. Goulet, *Counting bits*, presented at the Symposium on Multi-Jurisdictional Taxation of Electronic Commerce, Harvard Law School, Cambridge, Mass., 5 april 1997.

¹¹¹ Cfr. C. Garbarino, *Nuove dimensioni della transnazionalità*, cit., p. 894.

¹¹² Cfr. F. Roccatagliata, P. Valente, *Internet: bit tax, ultima frontiera della società dell'informazione?*, in *Il fisco*, 16, 1999, p. 5514 ss.; L. Bernardi, *Internet and taxation in the European Union*, cit., p. 308; F. Gallo, *La bit tax, contropiede vincente del fisco*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 2017, p. 1643-1644.

digitale di informazioni¹¹³. In tale ottica, l'informazione rappresenterebbe un nuovo bene giuridico¹¹⁴, suscettibile di essere tassato in misura proporzionale al numero dei *bits* - singole unità di trasmissione elettronica di cui si compone il traffico digitale - ricevuti o trasmessi *on-line*, in un ammontare pari a 0,000001 centesimi di dollaro per ogni *bit*, vale a dire un centesimo di dollaro per ogni *megabit*¹¹⁵.

Tale tributo assurgerebbe ad un'imposta planetaria indiretta, commisurata alla quantità dei dati diffusi via *internet*¹¹⁶, con l'eventuale previsione di aliquote differenziate a seconda della dimensione o del fatturato del contribuente; la corretta ed uniforme applicazione di tale tributo richiederebbe, però, l'accordo di tutti gli Stati¹¹⁷.

Nella scienza informatica, i *bits* - che rappresentano la più piccola unità di archiviazione e di trasmissione delle informazioni - sono anche denominati dagli operatori del settore "quanti" dell'informazione digitalizzata¹¹⁸.

La *ratio* della *bit tax* è evidente: la nuova ricchezza, indice di capacità contributiva, va ricercata nelle informazioni digitali trasmesse attraverso il *web*, espressione delle transazioni, delle conversazioni e dell'interattività della rete; dette informazioni consentono ai relativi fruitori di conseguire profitti¹¹⁹.

In tal modo, la fattispecie imponibile è costituita dall'intensità delle informazioni trasmesse *on-line*, rappresentata dal numero dei *bits*; la soggettività passiva è individuata con riguardo al soggetto che, detenendo il computer, trasmette le suddette informazioni (utilizzatori del *web* e delle altre infrastrutture telematiche); la localizzazione della fattispecie si fonda sulla residenza del prestatore del servizio; ai fini del *quantum debeatur*, il conteggio del numero dei *bits* può essere effettuato mediante appositi misuratori, simili a contatori elettrici, da installare presso ogni utente della rete; la riscossione del tributo competerebbe alle imprese che gestiscono i servizi di telecomunicazione all'interno dei diversi paesi, in maniera del tutto analoga a ciò che avviene attualmente in Italia con il canone RAI, riscosso unitamente alla bolletta elettrica¹²⁰.

Il tributo presenta una peculiarità: il presupposto impositivo è di tipo quantitativo e non qualitativo, assumendo rilevanza il volume dei flussi digitali trasmessi attraverso

¹¹³ Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 271.

¹¹⁴ Cfr. M. Pecoraro, *A proposito dell'informazione come bene*, in <https://www.diritto.it/articoli/civile/pecoraro.html>.

¹¹⁵ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 764-765; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 271.

¹¹⁶ Cfr. E. Marellò, *Le categorie tradizionali del diritto tributario*, cit., p. 596, nt. 2.

¹¹⁷ Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 271.

¹¹⁸ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 765, nt. 43; *Ibidem*.

¹¹⁹ Cfr. A. Cordell, *The new taxes for a new economy*, in *Canada/information gouvernementale du Canada*, vol. 2, n. 4; F. Gallo, *La bit tax*, cit., p. 1643-1644; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 272.

¹²⁰ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 765; F. Gallo, *La bit tax*, cit., p. 1644.

l'utilizzo della rete, senza tener conto del valore o della natura, commerciale o privata, dell'operazione posta in essere¹²¹.

9. Tale circostanza, sul piano empirico, può essere apprezzata in quanto volta a contrastare il cd. inquinamento informatico, riducendo le esternalità negative, derivanti dall'intasamento della rete e dalle informazioni spazzatura sulla stessa trasmesse, a costo marginale basso o nullo: la *bit tax* assurge, dunque, a tributo con finalità di tutela dell'ambiente informatico, in quanto volto a porre rimedio ad una forma di inquinamento particolarmente diffusa nel *cyberspazio*, denominata *information pollution*, riducendo il sovraffollamento della rete e selezionando le informazioni importanti, con evidente risparmio di tempo e di energie¹²².

Sul piano strettamente giuridico, però, il rovescio della medaglia è tutt'altro che positivo, in ragione delle criticità e dei dubbi di legittimità costituzionale sollevati dallo strumento impositivo, soprattutto in relazione al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.: attribuire rilevanza solo alla quantità di informazioni trasmesse (*bits*), senza tener conto del tipo e del valore dell'informazione, oltre che della qualità del soggetto che la trasmette, significherebbe colpire una manifestazione di ricchezza priva del carattere di effettività, non essendoci, a parità di *bits* trasmessi, ai fini del trattamento tributario, alcuna differenza tra l'accesso di un utente alla propria casella *e-mail* o ad un *social network* - finalizzato alla lettura di un normale messaggio privato o ad operazioni di *chattaggio* - e la conclusione *on-line* di un'importante operazione finanziaria¹²³.

Né, tantomeno, sarebbe possibile riportare la *bit tax* nell'ambito delle tasse o delle prestazioni paracommutative¹²⁴, mancando la caratteristica propria di tali tipologie di tributi, consistente nella sua corresponsione a fronte di un servizio pubblico divisibile, ossia riguardante direttamente il soggetto obbligato¹²⁵.

Difatti, nonostante l'assimilazione della *bit tax* al pedaggio autostradale, in ragione delle analogie sussistenti tra le autostrade terrestri e quelle telematiche, in cui il traffico digitale viene tassato per *bit* trasmessi, piuttosto che in proporzione al numero dei chilometri percorsi, non è possibile qualificare come servizio pubblico la trasmissione

¹²¹ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 766; S. Cipollina, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., p. 291.

¹²² Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 766; S. Cipollina, *I confini giuridici del tempo presente*, cit., p. 291; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 272.

¹²³ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 766; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 272.

¹²⁴ Sui tributi paracommutativi, cfr. A. Fedele, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte e tributi*, in *Riv. dir. fin.*, 1971, II, p. 4 ss.; N. d'Amati, voce *Imposta*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. VI, Utet, Torino, 1991, p. 256 ss.; L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Giappichelli, Torino, 2000.

¹²⁵ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 766-767; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 272-273.

on-line di informazioni, applicandosi regole tecniche e procedure informatiche che scompongono la comunicazione in pacchetti indipendenti e la ricompongono in capo al destinatario che si connette alla rete¹²⁶.

In realtà, il pedaggio autostradale, corrispettivo versato a fronte della fruizione di un servizio, può essere assimilato, più che ad un tributo, al prezzo corrisposto dall'utente all'operatore telefonico per l'utilizzo del servizio di connessione ad *internet*¹²⁷.

Inoltre, non sembra neanche possibile introdurre la *bit tax* in sostituzione dell'imposta sul valore aggiunto applicabile all'*e-commerce*, in ragione del diverso ambito di applicazione dei due tributi¹²⁸: l'imposta sul valore aggiunto colpisce le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio dell'impresa o di arti e professioni sul territorio dello stato e le importazioni da chiunque effettuate; la *bit tax* si applica, invece, alla trasmissione dei *bits* anche ove la stessa sia effettuata in assenza dei presupposti di applicazione dell'iva¹²⁹.

Altrettanto da escludere è l'introduzione della *bit tax* in aggiunta all'iva da corrispondere in relazione alle operazioni di commercio elettronico, atteso che, in caso contrario, le transazioni *on-line* sconterebbero un'imposizione maggiore rispetto a quelle del commercio tradizionale¹³⁰.

Infine, anche volendo ammettere la legittimità del tributo, nonostante i dubbi palesati, difficoltà applicative si pongono in relazione alla concreta determinazione del *quantum debeatur*¹³¹ e alla fase di accertamento, atteso che, al fine di quantificarne l'ammontare, sarebbe necessario installare, anche solo per il tramite di un'applicazione mobile (c.d. *app*), presso ogni elaboratore, sia esso un computer, uno *smartphone* o un *tablet*, un misuratore di *bits*, il cui costo, in mancanza di espresse previsioni normative, non potrebbe che gravare sull'utente¹³².

In ordine all'accertamento, poi, sarebbero richiesti controlli, particolarmente invasivi, in ogni luogo in cui è ubicato un computer o presso ogni utente che utilizza uno *smartphone* o un *tablet* per navigare in rete, al fine di verificare la previa installazione e il corretto funzionamento degli apparecchi di misurazione¹³³. Senza contare ulteriormente le difficoltà concernenti l'individuazione del soggetto passivo d'imposta - colui che ha trasmesso i *bits* - in ragione del carattere tendenzialmente anonimo della rete e della possibilità di camuffare l'indirizzo IP (*Internet Protocol*)

¹²⁶ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 767; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 273.

¹²⁷ Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 273.

¹²⁸ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 767; P. Valente, *Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale*, cit., p. 395.

¹²⁹ Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 273.

¹³⁰ Cfr. G. Melis, voce *Commercio elettronico*, cit., p. 71, nt. 17; *Ibidem*.

¹³¹ Cfr. A.O. Luz, *Tributacao sobre Bit*, in www.mundojuridico.adv.br.

¹³² Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 273.

¹³³ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 767-768; *Ibidem*.

utilizzato per effettuare la connessione, in modo da non identificare in maniera univoca il dispositivo collegato alla rete informatica¹³⁴.

Sulla base di queste premesse, risulta evidente l'inadeguatezza della *bit tax*, timido tentativo di tassazione della rete, in ragione delle problematiche applicative e del contrasto con diversi paradigmi fondanti la materia tributaria, quali il principio di capacità contributiva e l'esigenza di minimizzare i costi di adempimento e di accertamento del tributo¹³⁵.

Altrettanto inadeguate appaiono le soluzioni adottate in alcuni Stati europei, quali l'Ungheria, la Francia e la Spagna¹³⁶, consistenti in accise proporzionali al numero di gigabyte utilizzati, fattispecie affini alla *bit tax*, ovvero in imposte *ad valorem* sui dati consumati, in misura pari ad una certa percentuale del valore dei montanti fatturati a fini pubblicitari, o ancora nel pagamento di un canone da parte dei produttori digitali¹³⁷.

Tributo similare è costituito dalla "*equalization levy*", una "*tax per click*" che assurge ad imposta sul "consumo" connessa all'utilizzo della banda larga, in relazione al numero di *bytes* utilizzati dai siti *internet*; l'imposta è affiancata da un sistema di aliquote progressive e di franchigie, finalizzato ad evitare un aggravio sul fatturato e consentire la deducibilità del tributo dal reddito d'impresa dell'eventuale stabile organizzazione del soggetto non residente¹³⁸. Anche in questo caso, le maggiori difficoltà applicative sono legate al reperimento dei dati relativi all'effettivo utilizzo della banda larga¹³⁹.

Ulteriori proposte di tassazione della rete, ipotizzate da attenta dottrina¹⁴⁰, sono costituite dal tributo sulla registrazione dei domini, dalla tassa sulla concessione degli indirizzi IP, dall'imposta sulla pubblicità *on-line* e dall'imposizione sugli accessi (c.d. *hit tax*)¹⁴¹.

Tali strumenti impositivi potrebbero contribuire ad attenuare il peso fiscale normalmente gravante sulle attività produttive (redditi di impresa e di lavoro) ed essere

¹³⁴ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 768; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 273-274.

¹³⁵ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 768; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 274.

¹³⁶ Sull'esperienza spagnola, con particolare riferimento alla Catalogna, cfr. J.A. Rozas, *El Impuesto Catalan Sobre la Provisión de Servicios de Comunicaciones Electrónicas*, in L. Del Federico, C. Ricci (a cura di), *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon, Padova, 2015, p. 211 ss.

¹³⁷ Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 274.

¹³⁸ Cfr. A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 171.

¹³⁹ Cfr. *Ibidem*.

¹⁴⁰ Cfr. A. Uricchio, *Evoluzione tecnologica e imposizione: la cosiddetta «bit tax»*, cit., p. 768 ss.

¹⁴¹ Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 274.

concepite come un'imposta sostitutiva rispetto ai tributi ordinari, a cui il cyberspazio, attraverso il fenomeno del *disappearing taxpayer*¹⁴², sottrae materia imponibile¹⁴³.

10. Non meno irrilevanti appaiono, in questo contesto, i profili tributari connessi alle attività svolte dalle grandi multinazionali dell'economia digitale (*Google, E-bay, Amazon, Apple, Facebook, Twitter, LinkedIn, Airbnb, Groupon, Microsoft, Tripadvisor, Netflix, Spotify, Alibaba, Didi Chuxing*), società controllate in diversi Stati, che conseguono ingenti profitti, spesso detassati o scarsamente tassati, per effetto di manovre elusive volte ad allocare i redditi in paesi a fiscalità privilegiata¹⁴⁴.

Difatti, l'elevato grado di dematerializzazione e di intangibilità che caratterizza il mondo digitale permette ai relativi operatori economici di evitare la configurabilità dei presupposti minimi di una "*taxable presence*" avente gli estremi di una stabile organizzazione: la presenza di beni intangibili, suscettibili di produrre ingenti ricavi, favorisce il trasferimento degli stessi all'interno del gruppo, al precipuo scopo di minimizzare il carico fiscale; anche sussistendo una "*taxable presence*" nel territorio dello Stato sarebbe comunque possibile operare un'erosione della base imponibile, massimizzando le deduzioni per i pagamenti effettuati nei confronti della società capogruppo (c.d. *head office*) o di altre imprese del gruppo non residenti, servendosi di interessi e *royalties* e sfruttando l'interposizione di *shell companies* localizzate in Paesi a regime fiscale privilegiato¹⁴⁵.

A tali evenienze - che si ripercuotono negativamente sul gettito, a causa della "fuga" di materia imponibile - il legislatore italiano, riprendendo le esperienze di altri Stati Membri dell'Unione Europea ed extracomunitari¹⁴⁶, ha cercato di porre rimedio con l'istituzione della *web tax*, strumento fiscale che ha vissuto un *iter* normativo piuttosto tormentato e per la cui elaborazione si sono rese necessarie diverse proposte, accomunate dal medesimo fine: assoggettare ad imposizione i grandi colossi della rete, in modo da assicurare equità fiscale e garantire il rispetto delle regole di concorrenza¹⁴⁷.

In questa luce, emerge l'alternativa di fondo tra una duplice prospettiva: da un lato, l'adeguatezza delle regole e delle categorie giuridiche tradizionali, dall'altro, la necessità di interventi legislativi innovativi¹⁴⁸. Tale visuale, in ambito tributario, risulta

¹⁴² Su tale fenomeno, cfr. L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 915, nt. 7; J. Owens, *Wath Chance for the Virtual Taxman*, in *The OECD Observer*, 208, 1997, p. 16 ss.; L. Hinnekens, *International Tax Planning and Electronic Commerce*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2004, p. 798.

¹⁴³ Cfr. L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 923; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 274.

¹⁴⁴ Sul tema, cfr. S. Cipollina, *I redditi nomadi delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin.*, 2014, I, p. 21 ss.; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 274.

¹⁴⁵ Cfr. F. Gallo, *La bit tax*, cit., p. 1643.

¹⁴⁶ Cfr. L. Bernardi, *Internet and taxation in the European Union*, cit., p. 311-312.

¹⁴⁷ Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 275.

¹⁴⁸ Cfr. L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 917; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 275.

particolarmente complessa, a causa dell'interesse fiscale¹⁴⁹ e delle connotazioni pubblicistiche della materia, del principio di legalità nell'imposizione, della concorrenza fiscale tra gli Stati¹⁵⁰, del rischio di delocalizzazione delle attività produttive¹⁵¹.

Difatti, è evidente che le tradizionali regole di tassazione - fondate sul reddito e sul patrimonio - risultano assolutamente inadeguate ad intercettare e a sottoporre ad imposizione i redditi prodotti dalle imprese digitali, a causa delle difficoltà di controllare, con le ordinarie metodologie di accertamento, le transazioni (virtuali, globali, anonime, dematerializzate e prive di intermediari) che si nascondono dietro la produzione di tali redditi¹⁵².

La creazione di un mercato globalizzato ha indotto gli operatori economici a modificare le proprie strutture produttive, in modo da migliorare la competitività e ridurre i costi di gestione - compresi quelli di natura fiscale -, in considerazione della peculiare rilevanza assunta dallo sviluppo tecnologico e dalla diffusione di nuovi mercati e di inedite tipologie di beni immateriali - quali, ad esempio, proprietà intellettuali che consentono di gestire siti *web* dedicati all'*e-commerce* ovvero motori di ricerca come *Google* o *social network* di rilevanza globale quali *Facebook* o *Twitter* - costituenti entità di sicuro rilievo economico, in relazione alle quali è molto difficile associare la tassazione al luogo di realizzazione dei profitti, con conseguente elevato rischio di pratiche elusive o condotte volte a trasferire profitti verso giurisdizioni privilegiate, caratterizzate da una fiscalità bassa o nulla¹⁵³.

Si rende, dunque, necessario un armamentario del tutto nuovo, frutto di accordi intergovernativi e di interazioni tra i diversi ordinamenti, finalizzato a reperire gli strumenti più idonei per assoggettare ad imposizione tali nuove forme di ricchezza, ripensando e superando le attuali regole della fiscalità internazionale, con particolare riferimento all'istituto della "stabile organizzazione", in origine circoscritto a sistemi economici fondati sulla produzione di beni fisici e di servizi riconducibili con maggiore facilità al luogo del consumo¹⁵⁴.

¹⁴⁹ Sul tema, cfr. P. Boria, *L'interesse fiscale*, Giappichelli, Torino, 2002; Id., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Utet Giuridica, Milanofiori Assago (MI), 2012, p. 77 ss.; Id., *Diritto tributario*, II ed., Giappichelli, Torino, 2019, p. 30 ss.

¹⁵⁰ Cfr. S. Biasco, *I danni della concorrenza fiscale in Europa*, in *Rass. trib.*, 1, 2015, p. 119 ss.; P. Boria, *Diritto tributario europeo*, II ed., Giuffrè, Milano, 2015, p. 263 ss.; S. Biasco, *The Damages of Fiscal Competition in Europe and Alternatives to Anarchy*, in F. Boccia, R. Leonardi (edited by), *The Challenge of Digital Economy. Market, Taxation and Appropriate Economic Models*, Palgrave Macmillan, Cham, 2016, p. 17 ss.; A. Perrone, *Tax competition e giustizia sociale*, cit., p. 8 ss.

¹⁵¹ Cfr. L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 917.

¹⁵² Cfr. F. Gallo, *La bit tax*, cit., p. 1642.

¹⁵³ Cfr. G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali (e non solo)*, in *Il fisco*, 31, 2017, p. 3020.

¹⁵⁴ Cfr. F. Gallo, *La bit tax*, cit., p. 1642; G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3020.

11. Questa esigenza è stata anche avvertita in sede OCSE, attraverso l'Action 1 - denominato "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy" - del progetto BEPS¹⁵⁵, principale fonte indiretta delle norme di coordinamento fiscale internazionale, i cui obiettivi sono rappresentati da tre pilastri: coerenza, sostanza e trasparenza¹⁵⁶.

Nell'Action 1 sono stati delineati i caratteri tipici dell'economia digitale, individuati: nella particolare mobilità degli *intangibles* e degli utenti, unitamente alla maggiore delocalizzazione delle funzioni operative aziendali; nella rilevanza assunta dai dati - di natura personale e non personale - relativi ai consumatori, ai fornitori e alle singole operazioni poste in essere; nell'effetto *network*, facilitato dalle interazioni e dalle sinergie tra i diversi utenti; nella presenza dei c.d. *multi-sided business models*, vale a dire nell'interazione e nella complementarità delle attività esercitate dagli operatori economici e dei loro prodotti; nella tendenza di generare nuove forme di monopolio e di oligopolio tecnologico; nella volatilità ed obsolescenza direttamente conseguente alla rapidità dell'innovazione tecnologica e alla ridotta presenza di barriere all'ingresso del mercato¹⁵⁷.

L'OCSE consiglia di operare con la massima cautela, tenendo conto della prevalente digitalizzazione dell'intero contesto economico e della circostanza che interventi non particolarmente meditati potrebbero rivelarsi altamente discriminatori.

¹⁵⁵ Cfr. *Final Report* del Progetto BEPS, redatto nel mese di ottobre 2015, nell'ambito dell'Action 1, p. 46 ss., consultabile in <http://www.oecd.org>. Inoltre, sul tema, cfr. E. Traversa, M. Somare, *BEPS e country-by-country reporting: un passo in avanti verso una formula di riparto?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1, 2015, p. 175 ss.; R. Russo, *Base Erosion and Profit Shifting*, in F. Boccia, R. Leonardi (edited by), *The Challenge of Digital Economy. Market, Taxation and Appropriate Economic Models*, Palgrave Macmillan, Cham, 2016, p. 39 ss.; H. Lee-Makiyama, B. Vershelde, *OECD BEPS: Reconciling Global Trade, Taxation Principles and the Digital Economy*, in F. Boccia, R. Leonardi (edited by), *The Challenge of Digital Economy. Market, Taxation and Appropriate Economic Models*, Palgrave Macmillan, Cham, 2016, p. 55 ss.; M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer (edited by), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). The proposals to revise the OECD Model Convention*, Linde, Wien, 2016; P. Saint-Amans, R. Russo, *The BEPS package: promise kept*, in *Bulletin for international taxation*, 4, 2016, p. 236 ss.; F. Castro, *Meccanismi di implementazione del progetto BEPS negli ordinamenti nazionali e multilateralismo*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2, 2017, p. 342 ss.; G. Pansini, *Tassare l'economia digitale*, cit., p. 156-157; A. De Stefano, *La stabile organizzazione*, cit., p. 150 ss.; A. Perrone, *Tax competition e giustizia sociale*, cit., p. 251 ss.; R. Russo, *La tassazione dell'economia digitale nel contesto internazionale: la prospettiva globale*, in A. Persiani (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Nuova Editrice Universitaria, Roma, 2019, p. 34 ss.; C. Sciancalepore, *Appunti sulla tassazione dell'economia digitale*, cit., p. 686.

¹⁵⁶ Cfr. P. Pistone, *Diritto tributario internazionale*, II ed., Giappichelli, Torino, 2019, p. 34 ss., il quale ricorda che tale progetto, predisposto tra il 19 luglio 2013 e il 5 ottobre 2015 dai rappresentanti degli Stati membri dell'OCSE, mira a conseguire l'esercizio coordinato della potestà impositiva, contrastando i conflitti negativi di imposizione, alla base di situazioni di doppia non imposizione internazionale.

¹⁵⁷ Cfr. G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3020-3021, nt. 1; M. Greggi, *La tassazione dell'economia digitale nel contesto europeo: la proposta di direttiva sulla Digital Services Tax*, in A. Persiani (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Nuova Editrice Universitaria, Roma, 2019, p. 104 ss.; P. Pistone, *Diritto tributario*, cit., p. 37.

Di conseguenza, nel citato *Action 1*, pur menzionandosi altre soluzioni quali la “*withholding tax*”, relativa ai pagamenti delle transazioni digitali, e la “*equalization levy*”, concernente la pubblicità *online*, si suggerisce di introdurre un nuovo criterio di collegamento, diverso dalla stabile organizzazione, consistente nella “significativa presenza economica nel territorio” (c.d. *significant economic presence*), riferita al fatturato e al numero di clienti localizzati nei vari Paesi¹⁵⁸.

Nelle intenzioni del legislatore, la *web tax* rappresenta, dunque, il timido tentativo di sottoporre a tassazione coloro che prestano servizi digitali, operando sulla rete e realizzando profitti in diversi Stati: l’obiettivo è quello di contrastare l’elusione fiscale che si registra nelle transazioni *on-line*, che sfuggono al regime di tassazione nei paesi in cui vengono fruiti i beni ceduti ed i servizi prestati e nei quali si produce reddito. In altri termini, si vuole evitare che le società estere, attive prevalentemente nel settore virtuale, non ottemperino, come dovrebbero, al carico fiscale, ad esempio, fissando la sede legale in paesi a fiscalità privilegiata, pur operando effettivamente in Stati caratterizzati da un’imposizione fiscale molto più elevata. Per effetto di tali “scelte fiscali”, si viene a ridurre la base imponibile rispetto a quella prevista dal sistema tributario dello Stato nel quale i ricavi sono stati realmente conseguiti, spostando parte dei profitti, in maniera legale, in giurisdizioni in cui vengono tassati meno¹⁵⁹.

In particolare, i grandi colossi digitali, sfruttando la struttura societaria di gruppo, fanno in modo da non far fatturare, nel Paese della sede, alle affiliate estere, localizzate in Paesi ad elevata tassazione, la pubblicità o le vendite poste in essere, limitandosi a registrare come ricavi i servizi prestati ad un’altra società del gruppo collocata in uno Stato con aliquote più basse¹⁶⁰. Tale risultato viene realizzato anche avvalendosi delle pratiche di *transfer pricing* sui costi di produzione, incentrate sulla vendita o sulla concessione in licenza dei diritti di proprietà intellettuale sviluppata in Paesi ad elevata tassazione ad una filiale localizzata in un Paese a bassa tassazione, la quale provvede poi a trasferire tali diritti alle altre filiali estere; in tal modo, i profitti stranieri, realizzati avvalendosi delle tecnologie della casa madre, vengono ceduti alle filiali con sede in Paesi a bassa tassazione, che fanno da collettore del *cash polling* tra le parti correlate¹⁶¹.

12. In realtà, le esperienze più significative in ordine alla *web tax*, prima che nell’ordinamento giuridico italiano, non di certo precursore in materia, hanno

¹⁵⁸ Cfr. A. Tomassini, *L’incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 170. Per critica al criterio di collegamento individuato dall’OCSE nel progetto BEPS, ritenuto non idoneo ad arginare, in maniera incisiva, la traslazione dei profitti verso giurisdizioni fiscali privilegiate, cfr. O. Salvini, *La strategia anti-BEPS nell’economia digitale: la revisione del criterio di collegamento*, in *Rass. trib.*, 3, 2017, p. 768 ss.

¹⁵⁹ Cfr. C. Scaglioni, *La fiscalità delle «multinazionali digitali»*, cit., p. 245; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 275.

¹⁶⁰ Cfr. C. Scaglioni, *La fiscalità delle «multinazionali digitali»*, cit., p. 243; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 275.

¹⁶¹ Cfr. C. Scaglioni, *La fiscalità delle «multinazionali digitali»*, cit., p. 244; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 275.

interessato talune legislazioni straniere, appartenenti sia a sistemi economici avanzati che in via di sviluppo: tali misure tributarie sono state adottate al fine di assicurare parità di trattamento tra contribuenti residenti e contribuenti non residenti, nell'ipotesi in cui questi ultimi, pur in presenza di una significativa attività economica svolta nel territorio di non residenza, non siano in possesso dei requisiti minimi per assoggettare ad imposizione il reddito nello Stato della fonte; in assenza di strumenti quali la *web tax*, sarebbe concreto il rischio che tali operatori economici, non tassati né nel mercato di riferimento, né in quello di residenza, finiscano per fruire di un indebito vantaggio, anche in termini di concorrenza, nei confronti dei contribuenti residenti che svolgono la medesima attività¹⁶².

Tra le economie avanzate, degna di nota è l'esperienza del Regno Unito¹⁶³, che, per fronteggiare le strategie fiscali adoperate dai colossi della *digital economy*, ha introdotto, a partire dal periodo d'imposta 2015, la "*Diverted Profits Tax*"¹⁶⁴ (c.d. tassa sui profitti dirottati) – tributo poi recepito anche dall'ordinamento belga con la "*Cayman Tax*"¹⁶⁵ -, peculiare strumento impositivo che colpisce, con l'aliquota del 25%, i redditi sottratti in maniera elusiva alla tassazione nello stato della fonte, in quanto dirottati dalle multinazionali del *web* in Paesi caratterizzati da bassa imposizione; si tratta di situazioni in cui si ha ragionevole motivo di presumere che il contribuente non residente svolga nel Regno Unito un'attività economica, evitando, in maniera artificiosa, il sorgere di una stabile organizzazione, ovvero di soggetto residente o non residente - esercente un'attività assoggettata ad imposizione nel Regno Unito - che riesca ad eludere la tassazione in detto Stato attraverso la stipulazione di accordi o avvalendosi di soggetti terzi privi di sostanza economica¹⁶⁶.

Tale misura impositiva - trovando applicazione in presenza di una significativa attività economica svolta sul territorio dello Stato, a prescindere dalla sussistenza degli elementi idonei a configurare una stabile organizzazione, e previa dimostrazione del comportamento, tenuto dal contribuente non residente, finalizzato a aggirare le norme sulla stabile organizzazione - consente di superare gli ordinari criteri di collegamento, rendendo inopponibili all'amministrazione finanziaria gli accordi stipulati dai grandi gruppi societari al fine di erodere la base imponibile nel Regno Unito¹⁶⁷.

¹⁶² Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana e la tassazione dei servizi digitali*, in *Il fisco*, 6, 2018, p. 526-527; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 276.

¹⁶³ Sul tema, cfr. R. Leonardi, *The Digital Economy and the Tax Regime in the UK*, in F. Boccia, R. Leonardi (edited by), *The Challenge of Digital Economy. Market, Taxation and Appropriate Economic Models*, Palgrave Macmillan, Cham, 2016, p. 97 ss.

¹⁶⁴ Cfr. P. Baker, *Diverted profits tax: a partial response*, in *British Tax Review*, 2015, p. 167 ss.; F. Gallo, *Fisco ed economia digitale*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 2015, p. 609; F. Gallo, *Introduzione*, cit., p. 15; M. Greggi, *La tassazione dell'economia digitale nel contesto europeo*, cit., p. 122 ss.

¹⁶⁵ Cfr. F. Gallo, *La bit tax*, cit., p. 1644.

¹⁶⁶ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 526; F. Gallo, *La bit tax*, cit., p. 1643; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 276.

¹⁶⁷ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 526, nt. 4; F. Gallo, *La bit tax*, cit., p. 1643.

Gli effetti applicativi del tributo corrispondono a quelli che conseguirebbero alla condotta del contribuente operante nel territorio di riferimento mediante una stabile organizzazione o una società controllata: sull'ipotetico reddito così generato trova applicazione la “*Diverted Profits Tax*”¹⁶⁸.

Si tratta di una soluzione organica, pienamente conforme agli obiettivi del *Beps Action Plan* - promosso dall'OCSE durante il G20 di Mosca del 19 luglio 2013 - e ai principi della Raccomandazione C(2012) 8806¹⁶⁹ - in materia di pianificazione fiscale aggressiva¹⁷⁰ - adottata dalla Commissione Europea il 6 dicembre 2012¹⁷¹.

In realtà, lo strumento impositivo - costruito attorno al concetto di elusione fiscale come mezzo a disposizione dell'ente impositore per scongiurare l'aggiramento delle norme sulla stabile organizzazione -, accanto a profili di evidente vantaggio - individuati nella facoltà riconosciuta al fisco di avvalersi di una presunzione legale relativa, consistente nel considerare come base imponibile i profitti che sarebbero stati tassati ove le operazioni fossero state poste in essere attraverso una stabile organizzazione, applicando le norme interne eluse - presenta evidenti criticità, non essendo di facile applicazione, in ragione dell'onere gravante sull'amministrazione finanziaria di determinare, in via induttiva e indiretta, profitti dichiarati in paesi caratterizzati da un livello di tassazione particolarmente basso¹⁷².

L'amministrazione finanziaria si troverebbe, così, ad utilizzare le stesse tecniche di accertamento adottate per ricostruire i redditi delle stabili organizzazioni “occulte”, assurgendo a presupposto del tributo l'esistenza di un “reddito senza Stato” (c.d. “*stateless income*”), a prescindere dal suo formale radicamento all'interno del territorio e dal riferimento di un'imposta societaria ad un soggetto passivo residente nello Stato della fonte¹⁷³.

Il pregio di tale misura fiscale - volta a contrastare condotte di pianificazione fiscale aggressiva e di abuso del diritto, senza condizionare in alcun modo la concorrenza nel mercato UE, limitandosi a contrastare pratiche di concorrenza fiscale suscettibili di provocare vantaggi per taluni Stati membri e svantaggi per altri, con conseguente lesione dell'interesse erariale - è quello di legittimare nuovi strumenti impositivi fondati sulla “mera presenza” e sull'esistenza di un valido collegamento di natura economica (c.d. “*nexus*”) tra attività svolta dall'impresa digitale e territorio e

¹⁶⁸ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 526, nt. 4; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 276.

¹⁶⁹ Consultabile in <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=IT&f=ST%2017617%202012%20INIT>.

¹⁷⁰ Cfr. F. Amatucci, *L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida OCSE e dell'UE in materia di lotta alla pianificazione fiscale aggressiva*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1, 2015, p. 3 ss.; L.V. Caramia, *Pianificazione fiscale aggressiva e nuovi obblighi informativi: le mandatory disclosures rules*, in A.F. Uricchio, G. Selicato (a cura di), *Summer School in Selected Issues of EU Tax Law as EU Law*, Duepuntozero, Molfetta (BA), 2018, p. 249 ss.

¹⁷¹ Cfr. F. Gallo, *La bit tax*, cit., p. 1644.

¹⁷² Cfr. F. Gallo, *La bit tax*, cit., p. 1644.

¹⁷³ Cfr. *Ibidem*.

sull'utilizzo del mercato locale dall'esterno: così facendo si assicurano ai singoli Stati la tutela e la protezione delle proprie basi imponibili - ostacolate da condotte abusive e artificiose - senza ledere i principi e le libertà economiche, ivi compreso il diritto del privato ad operare liberamente sul mercato¹⁷⁴.

Significativa è anche l'esperienza dello Stato di Israele, nel cui ordinamento sono stati introdotti dei meccanismi volti ad incentivare le imprese digitali a trasferire nel Paese le attività di ricerca e sviluppo, unitamente ai beni immateriali¹⁷⁵.

Tra le economie emergenti, è possibile citare l'esperienza dell'ordinamento giuridico indiano, che, a decorrere dal periodo d'imposta 2016, ha introdotto la "*Equalisation Levy*", al precipuo scopo di porre rimedio al mancato gettito derivante dalla pubblicità *online*, settore nel quale le multinazionali del *web*, in assenza di un criterio di collegamento, conseguono ingenti profitti, completamente detassati¹⁷⁶. Tale tributo, la cui natura sembra più simile ad un contributo che ad un'imposta, colpisce, nella misura del 6%, i proventi dalla pubblicità digitale in presenza di due presupposti: mancanza di una stabile organizzazione sul territorio indiano cui attribuire i predetti redditi; significativa presenza economica, dimostrata dal superamento, nel settore della pubblicità *on-line*, dell'ammontare di fatturato previsto dalla legge (1.500 dollari)¹⁷⁷.

In verità, la conformazione di queste misure tributarie non può fare a meno di sollevare problematiche di natura interpretativa ed applicativa, giacché, le stesse, essendo disancorate da una significativa presenza fisica, rischiano di dar vita a trattamenti discriminatori, trasformandosi in un iniquo strumento di protezione degli operatori residenti, a scapito di quelli non residenti; inoltre, come è emerso anche dal Convegno IFA, svoltosi a Madrid dal 25 al 30 settembre 2016, tutt'altro che potenziale ed ipotetico è il rischio di dar vita a fenomeni doppia imposizione¹⁷⁸, nell'ipotesi in cui l'impresa non residente sia già sottoposta ad una tassazione congrua ed effettiva nello Stato di residenza, non essendo affatto scontata la possibilità di godere di un credito d'imposta per l'importo versato, a titolo di *web tax*, nello Stato estero¹⁷⁹. Difatti, tali misure alternative, «comportando la tassazione di redditi riconducibili solo in ipotesi

¹⁷⁴ Cfr. Ivi, p. 1645.

¹⁷⁵ Cfr. A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 172.

¹⁷⁶ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 526.

¹⁷⁷ Cfr. *Ibidem*; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 172; M.K. Singh, *Taxation of digital economy: an Indian perspective*, in *Intertax*, 2017, p. 467 ss.; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 276-277. All'esperienza dell'ordinamento giuridico indiano fa riferimento anche M. Greggi, *La tassazione dell'economia digitale nel contesto europeo*, cit., p. 123-124.

¹⁷⁸ Sul tema, cfr. A. Fantozzi, K. Vogel, voce *Doppia imposizione internazionale*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. V, Utet, Torino, 1990, p. 189 ss.; P. Tarigo, *Gli elementi costitutivi della doppia imposizione internazionale quale fattispecie dei trattati*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 670 ss.; S. Dorigo, *Doppia imposizione internazionale e diritto dell'Unione Europea*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, I, p. 23 ss.; S. Burelli, voce *Doppia imposizione interna e internazionale*, in [http://www.treccani.it/enciclopedia/doppia-imposizione-interna-e-internazionale-dir-trib-\(Diritto-on-line\)/](http://www.treccani.it/enciclopedia/doppia-imposizione-interna-e-internazionale-dir-trib-(Diritto-on-line)/).

¹⁷⁹ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 527; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 277.

ad una stabile organizzazione (peraltro non esistente, né contestata), implicano che la relativa imposta dovuta non possa essere qualificata come “imposta sul reddito”, ai fini dell’applicazione delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni»¹⁸⁰.

13. Anche nell’ordinamento giuridico italiano, per far fronte a quella che, nel tempo, è diventata una vera e propria emergenza, sono state adottate disposizioni di cautela fiscale¹⁸¹: un primo timido tentativo è stato effettuato con l’art. 1, comma 33, legge 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. legge di stabilità 2014), recante la primordiale versione della *web tax*, anche denominata “*Google tax*”¹⁸². Per effetto di tale disposizione normativa, è stato inserito l’art. 17-*bis* all’interno del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, relativo al regime IVA al quale assoggettare l’acquisto di spazi pubblicitari *on-line* da parte dei colossi stranieri (ad esempio Google), che, pur intrattenendo rapporti stabili con operatori italiani, spesso non versano, come dovrebbero, le imposte in Italia, fissando la sede legale all’estero - quasi sempre in Irlanda (è il caso di *Apple*, *Google*, *Facebook*) o in Lussemburgo (come avviene ad esempio per *Microsoft* e *Amazon*), paesi con la più bassa tassazione, in termini di aliquote o di determinazione della base imponibile, dei redditi di impresa a livello comunitario, ovvero in giurisdizioni fiscali privilegiate o in paradisi fiscali, come ad esempio le Isole *Cayman* o le Isole Vergini - ovvero avvalendosi di artificiose manovre

¹⁸⁰ D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 527, nt. 5. Inoltre, sul tema, cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 277.

¹⁸¹ Cfr. V. Scalerà, *Il contrasto dell’aggressive tax planning nella digital economy. Il caso italiano*, in L. Del Federico, C. Ricci (a cura di), *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon, Padova, 2015, p. 93 ss. Sulle diverse tipologie di *web tax* elaborate dall’ordinamento giuridico italiano, cfr. M. Angiulli, *La disciplina dei fenomeni elusivi/evasivi: dalla collaborazione tra fisco e contribuente alla cooperazione internazionale*, Cacucci, Bari, 2018, p. 97 ss.; C. Trenta, *Vat and the digital economy. A comparative analysis of european legislation*, cit., p. 145; A. Uricchio, W. Spinapolice, *La corsa ad ostacoli*, cit., p. 460 ss.; M. Greggi, *La tassazione dell’economia digitale nel contesto europeo*, cit., p. 124 ss.; A. Persiani, *I tentativi di tassazione dell’economia digitale da parte del legislatore italiano: dalla web tax all’imposta sui servizi digitali*, in A. Persiani (a cura di), *La tassazione dell’economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Nuova Editrice Universitaria, Roma, 2019, p. 197 ss.

¹⁸² Cfr. L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 913 ss.; G. Iaselli, A. Tomassini, “*Web-tax*” in cerca d’autore, in *Corr. trib.*, 4, 2014, p. 297 ss.; C. Trenta, *The Italian “Google Tax”. National Taxation and the European E-Economy*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 4, 2014, p. 889 ss.; L. Quarantino, *New provisions regarding the taxation of the digital economy*, in *European taxation*, 5, 2014, p. 211 ss.; P. Valentina, D. Stevanato, R. Lupi, *Ulteriori riflessioni sulla “web tax”: estendere i criteri di collegamento o il concetto di stabile organizzazione?*, in *Dialog. trib.*, 1, 2015, p. 121 ss.; M. Allena, *The web tax and taxation of the sharing economy: challenges for Italy*, in *European taxation*, 7, 2017, p. 1 ss. Sui profili comparatistici dell’istituto, cfr. S. Ariatti, R. Garcia, *La nuova e variegata frontiera della “Google Tax”: profili comparatistici*, in L. Del Federico, C. Ricci (a cura di), *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon, Padova, 2015, p. 247 ss.; A. Persiani, *I tentativi di tassazione dell’economia digitale da parte del legislatore italiano*, cit., p. 198-199.

fiscali, a carattere elusivo, finalizzate a limitare il gettito non solo per il Paese ospitante ma anche per quello di origine¹⁸³.

Nonostante il *nomen iuris* utilizzato, la misura fiscale non ha assunto le fattezze di nuovo tributo, essendosi il legislatore limitato ad imporre una serie di obblighi di natura tributaria - volti ad assoggettare ad imposizione nello Stato italiano le operazioni *business to business* (B2B) aventi ad oggetto l'acquisto di spazi pubblicitari *online* e di collegamenti (*link*) sulle pagine *web* che visualizzano i risultati dei motori di ricerca (c.d. servizi di *search advertising*) - consistenti nell'imporre l'acquisto dei suddetti servizi digitali esclusivamente presso gli operatori titolari di partita IVA rilasciata dalla competente autorità italiana e nell'obbligo di effettuare i relativi pagamenti avvalendosi esclusivamente di mezzi tracciabili idonei a garantire la piena individuazione delle operazioni e della partita IVA del beneficiario¹⁸⁴.

Del pari, per effetto della previsione normativa, anche gli spazi pubblicitari e i *link* sponsorizzati - visualizzati nelle pagine che mostrano i risultati dei motori di ricerca all'interno del territorio italiano durante la visita di un sito *web* o fruendo di altri servizi *online* per il tramite della rete fissa o di quella mobile - devono essere alienati da soggetti muniti della qualifica di editore, di concessionario di pubblicità ovvero da motori di ricerca registrati in Italia e muniti di partita IVA italiana, anche nell'ipotesi in cui la suddetta alienazione fosse stata effettuata attraverso centri media, operatori terzi o altri inserzionisti¹⁸⁵.

L'entrata in vigore della disposizione, originariamente fissata al 1° gennaio 2014, è stata successivamente posticipata al 1° luglio 2014 dall'art. 1, comma 1, decreto legge 30 dicembre 2013, n. 151 (c.d. Decreto Salva Roma)¹⁸⁶. Prima di tale data, però, la norma è stata abrogata ad opera dell'art. 2, comma 1, lett. a), del decreto legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito con modifiche dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, in ragione delle criticità sollevate dalla Commissione Europea¹⁸⁷, individuate nel contrasto con la normativa comunitaria relativa alla libera circolazione di beni e servizi - libertà fondamentale sancita nelle fonti di primo grado (Trattati istitutivi dell'Unione Europea) - e con le disposizioni in materia di IVA: la previsione normativa, difatti, si sarebbe rivelata altamente discriminatoria, finendo per escludere dal mercato digitale italiano gli operatori economici sprovvisti di partita IVA italiana; senza contare poi che il reale effetto utile apportato dalla misura fiscale sarebbe stato notevolmente ridimensionato o addirittura annullato sia dalle regole in materia di servizi elettronici - che impongono la tassazione nel luogo del committente - che dalla previsione del sistema di riscossione

¹⁸³ Cfr. C. Scaglioni, *La fiscalità delle «multinazionali digitali»*, cit., p. 234; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 277-278; Id., *Tax profiles*, cit., p. 57-58.

¹⁸⁴ Cfr. G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3021.

¹⁸⁵ Cfr. Ivi, p. 3021, nt. 2.

¹⁸⁶ Cfr. Ivi, p. 3021, nt. 3; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 278; Id., *Tax profiles*, cit., p. 58.

¹⁸⁷ Cfr. il procedimento di indagine avviato dalla Commissione Europea e protocollato con il n. CHAP(2014)00001, consultabile in https://ec.europa.eu/commission/index_it.

del MOSS, finalizzato ad impedire ai suddetti servizi di creare un onere eccessivo a carico del prestatore, consistente nell'apertura di una distinta partita IVA in ogni Stato in cui si trovano i committenti¹⁸⁸.

Oltre alle evidenziate criticità rispetto ai principi unionali - fondanti il mercato unico europeo - la "Google tax" italiana, nonostante non sia mai entrata in vigore, non è rimasta esente dalle critiche di chi¹⁸⁹, pur riconoscendo come condivisibili le finalità della novella normativa, ne ha sottolineato al contempo l'inadeguatezza, in ragione delle discrasie esistenti rispetto ai principi contenuti nel progetto BEPS (*Base Erosion and Profits Shifting*)¹⁹⁰, intervento promosso dall'OCSE, in occasione del G20 di Mosca con l'*action plan* del 19 luglio 2013, al fine di contrastare condotte, poste in essere dalle multinazionali digitali, volte a minimizzare l'onere tributario, attraverso l'erosione della base imponibile ed il trasferimento di utili tra differenti giurisdizioni fiscali¹⁹¹.

Dunque, l'idea di porre limitazioni di natura soggettiva e territoriale, in ambito IVA, alla pubblicità *on-line* ha suscitato non poche perplessità, che hanno contribuito ad accelerare l'abrogazione dell'art. 17 bis del d.P.R. n. 633/1972 ancor prima della sua entrata in vigore¹⁹².

Nel dettaglio, le ragioni alla base dell'insuccesso dell'intervento normativo possono essere così sintetizzate: mancanza di una fase preliminare di studio, trattandosi di una novella a carattere emergenziale, contingente ed improvvisata; assenza di coordinamento con gli indirizzi dell'OCSE e con le analoghe iniziative adottate dagli altri paesi; ambiguità dell'intervento legislativo, la cui tecnica di *drafting* è caratterizzata da formule ampie ed innominate - ad esempio, servizi di pubblicità *on-line*, *link* sponsorizzati *on-line* - che non brillano di certo per chiarezza e precisione; natura marginale del provvedimento, in considerazione del limitato ambito dei servizi pubblicitari digitali; scarso coordinamento con il substrato comunitario relativo alla disciplina dell'IVA nel settore dei servizi elettronici; limitazione nei canali di acquisto

¹⁸⁸ Cfr. G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3021, nt. 4.

¹⁸⁹ Cfr. L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 913 ss.; C. Trenta, *The Italian "Google Tax"*, cit., p. 889 ss.

¹⁹⁰ Cfr. Oecd/G20 (2014), *Base Erosion and Profits Shifting*, in <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>; L. Bernardi, *Internet and taxation in the European Union*, cit., p. 316 ss.

¹⁹¹ Il trasferimento dei profitti (c.d. *profits shifting*) nella giurisdizione fiscalmente più vantaggiosa può essere realizzato attraverso delle politiche di finanziamento ovvero mediante la pratica dei prezzi di trasferimenti (c.d. *transfer pricing*), nell'ambito delle imprese facenti parte del medesimo gruppo, per effetto della quale, l'impresa multinazionale fissa un prezzo più basso per i beni venduti alle affiliate localizzate nei Paesi con aliquote fiscali più alte ed un prezzo più alto per i beni venduti alle affiliate localizzate nei Paesi con aliquote fiscali più basse. In tal modo, il flusso di commercio verso (o da) imprese localizzate in Paesi con aliquote fiscali più elevate sarà basso (o alto), rispetto al commercio verso (o da) imprese localizzate in Paesi con aliquote fiscali minori. Sul punto, cfr. C. Scaglioni, *La fiscalità delle «multinazionali digitali»*, cit., p. 236-237 e 247.

¹⁹² Cfr. L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 916; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 278.

dei servizi *on-line*; necessità che i fornitori dei servizi di pubblicità *on-line* si muniscano di partita IVA rilasciata dall’Agenzia delle Entrate italiana; contrasto con i principi costituzionali e comunitari concernenti la concorrenza e la libertà di iniziativa economica e con il principio di proporzionalità, in ragione delle stringenti ed eccessive restrizioni previste dall’art. 17 *bis*, d.P.R. n. 633/1972, anche ove si voglia giustificare la rigidità della disposizione in un’ottica antielusiva o di contrasto all’evasione tributaria¹⁹³.

14. Successivamente, vi è stata una proposta di legge - presentata alla Camera dei Deputati il 27 aprile 2015¹⁹⁴ -, che, riprendendo gli studi elaborati dall’OCSE, al fine di contrastare l’elusione fiscale delle transazioni eseguite per via telematica, ha tentato di modificare la nozione di “stabile organizzazione”¹⁹⁵, di cui all’art. 162, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), prevedendone una “occulta” di tipo virtuale, ed ha promosso l’istituzione della “*digital tax*”, consistente in una ritenuta alla fonte a titolo d’imposta, operata da parte degli intermediari finanziari in misura pari al 25%, sui pagamenti effettuati da soggetti residenti in Italia al momento dell’acquisto di prodotti o servizi presso un operatore digitale (c.d. *e-commerce*) residente all’estero, nei cui confronti fosse stata accertata l’esistenza di una stabile organizzazione “occulta” nel territorio dello Stato; detta ritenuta non sarebbe, invece, applicata agli operatori non residenti muniti di una stabile organizzazione in Italia¹⁹⁶.

In particolare, con tale proposta di legge, a cui ha fatto seguito un disegno di legge¹⁹⁷ - presentato il 14 settembre 2016 sotto la denominazione “misure in materia

¹⁹³ Cfr. L. Del Federico, *La via italiana alla tassazione del web*, cit., p. 916-917; C. Trenta, *The Italian “Google Tax”*, cit., p. 892 ss.; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 279; Id., *Tax profiles*, cit., p. 59.

¹⁹⁴ Cfr. Atto Camera n. 3076, intitolato “Modifiche al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e al Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per il contrasto all’elusione fiscale nelle transazioni eseguite per via telematica”, consultabile in <http://documenti.camera.it/dati/leg17/lavori/stampati/pdf/17PDL0034110.pdf>.

¹⁹⁵ Cfr. C. Garbarino, voce *Stabile organizzazione (nel diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Aggiornamento, vol. 5, Utet Giuridica, Milanofiori Assago (MI), 2009, p. 663 ss.; C. Ricci, *La digital economy ed il problema della stabile organizzazione nell’esperienza italiana*, in L. Del Federico, C. Ricci (a cura di), *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Amon, Padova, 2015, p. 57 ss.; S. Mayr, B. Santacroce (a cura di), *La Stabile Organizzazione nelle Imprese Industriali e Commerciali*, Wolters Kluwer, Milanofiori Assago (MI), 2016; C. Garbarino, *L’impatto del progetto BEPS sul concetto di stabile organizzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2, 2019, I, p. 587 ss. Sulla precedente nozione di stabile organizzazione, cfr. G. Corasaniti, *Profili fiscali del commercio*, cit., p. 615; A. Lovisolo, *Il concetto di stabile organizzazione nel regime convenzionale contro la doppia imposizione*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, p. 1128 ss.; A. Fantozzi, *L’imposizione fiscale delle stabili organizzazioni: problematiche e prospettive*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 1, 2002, p. 9 ss.

¹⁹⁶ Cfr. G. Sepio, M. D’Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3021; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 279; Id., *Tax profiles*, cit., p. 59; A. Persiani, *I tentativi di tassazione dell’economia digitale da parte del legislatore italiano*, cit., p. 199 ss.

¹⁹⁷ Cfr. gli artt. 2 e 5 del disegno di legge (S. 2526), presentato il 14 settembre 2016 e annunciato nella seduta ant. n. 682 del 21 settembre 2016. consultabile in

fiscale per la concorrenza nell'economia digitale" - si è proposto di introdurre l'art. 162 *bis* all'interno del Tuir e un nuovo comma nell'art. 25 *bis* del d.P.R. n. 633/1972, volto ad individuare - in maniera presuntiva - l'esistenza di una stabile organizzazione nell'ipotesi in cui, pur mancando mezzi materiali fissi, un soggetto non residente svolga nel territorio dello Stato, in maniera continuativa, attività digitali completamente dematerializzate; in tale ottica, l'esistenza di una stabile organizzazione "virtuale" è subordinata alla sussistenza di parametri oggettivi, consistenti nel compimento, da parte del soggetto non residente, nell'arco di un semestre, di un numero minimo di operazioni, pari a cinquecento unità, con un ammontare complessivo percepito non inferiore ad un milione di euro¹⁹⁸.

Inoltre, ai fini dell'accertamento dell'esistenza di una stabile organizzazione, l'art. 6 del disegno di legge (S. 2526) ha previsto un particolare meccanismo, rimettendo il relativo potere all'Agenzia delle Entrate, che, appurata la sussistenza dei presupposti applicativi, è tenuta ad effettuare apposita comunicazione – servendosi di almeno un intermediario finanziario incaricato dal soggetto non residente e, in caso di inerzia da parte di quest'ultimo, incaricando gli intermediari finanziari residenti di effettuare la ritenuta sui pagamenti a favore del soggetto estero - al soggetto non residente, invitandolo a regolarizzare la propria situazione - in modo da far emergere l'esistenza della stabile organizzazione - ovvero ad esperire, nei successivi trenta giorni, le procedure di interpello, di cui all'art. 11, legge n. 212/2000, e di *ruling* internazionale, *ex art 31 ter*, d.P.R. n. 600/1973¹⁹⁹.

Queste misure si spiegano in quanto, com'è facilmente intuibile, nell'ambito dell'economia digitale è possibile operare in un mercato locale senza dover necessariamente mantenere una presenza fisica al suo interno, configurabile come stabile organizzazione, con conseguente assoggettamento ad imposizione in tale Stato dei profitti dell'impresa immateriale. Non potendo, però, i consumatori finali essere qualificati in termini di sostituti di imposta, l'unica soluzione per applicare la ritenuta fiscale - fatta propria in queste proposte di legge - consiste nel coinvolgere le istituzioni finanziarie incaricate di regolare il pagamento degli acquisti on line, salvo che le multinazionali digitali non abbiano fissato una stabile organizzazione sul territorio italiano ovvero abbiano concluso un accordo con l'Agenzia delle Entrate (c.d. *tax ruling*), al fine di assoggettare ad imposizione i proventi dell'attività svolta in Italia.

Tali tentativi sono, però, rimasti lettera morta, non avendo ricevuto alcuna approvazione da parte del legislatore. In realtà, quand'anche queste misure fiscali fossero state adottate, si sarebbe comunque trattato di soluzioni contingenti, parziali ed unilaterali, insuscettibili di ricevere concreta applicazione in ragione del contrasto con le previsioni - contenute nelle convenzioni internazionali stipulate per evitare fenomeni

<http://www.senato.it/leg/17/BGT/Schede/Ddliter/47258.htm>. In argomento, cfr. A. Persiani, *I tentativi di tassazione dell'economia digitale da parte del legislatore italiano*, cit., p. 203 ss.

¹⁹⁸ Cfr. G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3021.

¹⁹⁹ Cfr. Ivi, p. 3021-3022, nt. 8.

di doppia imposizione - concernenti la nozione di stabile organizzazione e l'individuazione dei redditi a cui è possibile applicare la ritenuta alla fonte; ne sarebbe derivata una prevalenza delle disposizioni di diritto internazionale pattizio rispetto a quelle di diritto interno relative allo stesso oggetto, in virtù del principio di specialità, che le multinazionali digitali avrebbero potuto invocare per superare contrasti di natura ermeneutica - conseguenti all'applicazione della normativa domestica di carattere unilaterale - in ordine all'individuazione del luogo di residenza²⁰⁰.

15. Un ulteriore tassello, in tal senso, è stato apportato in sede di conversione del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50 (c.d. Manovra correttiva 2017), ad opera della legge 21 giugno 2017, n. 96, attraverso l'inserimento dell'art. 1 *bis*, recante la disciplina della "procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata" - forma di contraddittorio opzionale, corredata da una serie di benefici, volta ad accertare l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia, anche con riferimento ai precedenti periodi d'imposta - ispirata ad un approccio prettamente collaborativo tra contribuente ed amministrazione finanziaria (c.d. *tax compliance*), al precipuo scopo di garantire la certezza del diritto e di incoraggiare gli investimenti in Italia, incentivando le imprese multinazionali a dialogare con il fisco, in modo da far emergere basi imponibili collegate all'esistenza di una stabile organizzazione e rendere il nostro paese maggiormente competitivo a livello internazionale²⁰¹.

Tale regime premiale di tipo collaborativo, sulla falsa riga di altri istituti già esistenti - quali il *ruling* internazionale, la *voluntary disclosure* e la *cooperative compliance*²⁰² - consente alle multinazionali, i cui ricavi consolidati siano superiori ad 1 miliardo di euro annui, che abbiano effettuato cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato per un ammontare eccedente la soglia di 50 milioni di euro, di dar vita ad una *compliance* rafforzata, stipulando accordi preventivi con l'Agenzia delle Entrate volti a verificare la sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione, a ricostruire redditi e funzioni alla stessa attribuite ed accedere al regime dell'adempimento collaborativo, in modo da prevenire il sorgere di contrasti con l'Agenzia delle Entrate italiana, scongiurando, altresì, l'applicazione delle misure sanzionatorie conseguenti all'accertamento di condotte illecite.

La misura fiscale assume le connotazioni di nuovo procedimento istruttorio, munito eventualmente di carattere accertativo, di cui possono beneficiare tutte le imprese di una certa dimensione, a prescindere dai settori economici di interesse, non

²⁰⁰ Cfr. Ivi, p. 3022; G. Sepio, M. D'Orsogna, *Impresa multinazionale digitale e tassazione delle transazioni on line*, in *Il fisco*, 29, 2015, p. 285.

²⁰¹ Cfr. G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3020-3022; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 280; Id., *Tax profiles*, cit., p. 60; A. Persiani, *I tentativi di tassazione dell'economia digitale da parte del legislatore italiano*, cit., p. 205 ss.

²⁰² Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 526; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 174-175; C. Romano, L. Chiodaroli, *Regime di adempimento collaborativo: la risposta all'incertezza nei rapporti tra fisco e contribuente*, in *Corr. trib.*, 20, 2015, p. 1540 ss.

essendo il relativo ambito applicativo - a differenza di quanto accaduto in passato - limitato ai soli operatori del mondo digitale²⁰³.

In presenza dei relativi presupposti, anche i colossi del *web* possono giovare di questa procedura di *compliance*: in realtà, la norma, pur applicabile in astratto ad altri operatori economici, è stata pensata essenzialmente per agevolare i grandi *player* della rete, che assurgono, quindi, a principali destinatari della disposizione²⁰⁴. In tal modo, detti contribuenti hanno la possibilità di regolarizzare i loro rapporti con il fisco, facendo emergere profitti in astratto assoggettabili ad imposizione nel territorio italiano, ma che difficilmente risultano esserlo in concreto, a causa degli ostacoli insiti nell'individuare una stabile organizzazione in Italia: la procedura di *compliance* rafforzata serve a stabilire in anticipo gli importi dovuti per ottemperare all'onere fiscale conseguente all'attività svolta sul territorio italiano²⁰⁵.

Lo strumento, volgarmente definito, in maniera suggestiva, “*web tax* transitoria”²⁰⁶, più che costituire una vera e propria imposta, rappresenta una forma di emersione volontaria - stante la natura facoltativa -, con effetti premiali sul piano sanzionatorio, della stabile organizzazione in Italia di soggetti non residenti, operanti o meno nel settore della *digital economy* e muniti dei requisiti richiesti dalla disposizione²⁰⁷.

Si tratta, in altri termini, di una procedura di *disclosure* di stabili organizzazioni occulte, sintomatica della tendenza del legislatore tributario a potenziare forme di definizione della pretesa tributaria su base consensuale-bilaterale piuttosto che

²⁰³ Cfr. G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3022.

²⁰⁴ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 526; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 174.

²⁰⁵ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 525-526; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 280.

²⁰⁶ Sul tema, cfr. D. Avolio, L. Imperato, *Effetti premiali per la nuova voluntary della stabile organizzazione*, in *Corr. trib.*, 29, 2017, p. 2269 ss.; M. Cerrato, *La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. web tax transitoria)*, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2017, p. 751 ss.; G. Molinaro, *Norma ad hoc temporanea per la tassazione delle web company*, in *Corr. trib.*, 28, 2017, p. 2203 ss.; L. Rossi, G. Ficai, *Web tax: prime considerazioni*, in *Boll. trib.*, 18, 2017, p. 1321 ss.; S. Zucchetti, A. Tardini, O. Lanfranchi, *The italian “web tax”: the new administrative procedure for multinational enterprises to disclose hidden permanent establishments in Italy*, in *International transfer pricing journal*, 5, 2017, p. 1 ss.; D. De Santis, M. Mazzetti di Pietralata, *Web tax e ritenuta sulle proprietà intellettuali spingono all'emersione delle stabili organizzazioni occulte*, in *Il fisco*, 18, 2018, p. 1730 ss.; G. Pansini, *Tassare l'economia digitale*, cit., p. 162-163; A. Gigliotti, G. Scala, *L'istruttoria di cooperazione e collaborazione rafforzata per la definizione delle SO*, in *Il fisco*, 21, 2019, p. 2047 ss.; A. Persiani, *I tentativi di tassazione dell'economia digitale da parte del legislatore italiano*, cit., p. 205 ss.

²⁰⁷ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 525; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 174.

autoritativa-unilaterale, in modo da assicurare certezza del diritto e prevedibilità dell'imposizione²⁰⁸.

La *ratio* di fondo risiede nell'esigenza di facilitare l'avvio di forme più stabili di dialogo preventivo tra l'amministrazione finanziaria e i contribuenti che, presentando l'istanza e aderendo alle rettifiche proposte in materia di stabile organizzazione, dimostrano di aver attivato procedure avanzate per la gestione del rischio fiscale, anche in assenza delle più elevate soglie dimensionali normalmente richieste ai fini dell'adempimento collaborativo²⁰⁹.

16. Sul piano applicativo, l'ambito di operatività della procedura di *cooperative compliance* è alquanto vasto, prescindendo dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi della stabile organizzazione, ferma restando la sussistenza delle altre condizioni necessarie per configurare l'adempimento collaborativo (ad es. il *tax control framework*); l'iniziativa per instaurare tale forma di contraddittorio preventivo (c.d. fase di "interlocuzione preventiva")²¹⁰ compete al contribuente, secondo le modalità della "*cooperative compliance*", purché lo stesso non sia venuto formalmente a conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche effettuate nei propri confronti ovvero dell'inizio di qualsiasi attività di controllo amministrativo o dell'avvio di procedimenti penali concernenti questioni suscettibili di essere trattate all'interno di tale procedimento; in mancanza, l'Agenzia delle Entrate dà avvio alla fase istruttoria, instaurando apposito contraddittorio, e, in presenza delle condizioni sufficienti a configurare l'esistenza di una stabile organizzazione e dei relativi redditi, emette l'invito a comparire per definire l'accertamento con adesione, che, *ex art. 5, comma 1, d.lgs. n. 218/1997*, dovrà indicare i periodi d'imposta oggetto di accertamento, il giorno e il luogo di comparizione, il *quantum debeatur* - a titolo di maggiore imposta, sanzioni ed interessi - e le ragioni che hanno dato luogo alla rettifica²¹¹.

Da questo punto di vista, la disposizione si presenta particolarmente elastica, lasciando ampia flessibilità nella gestione del procedimento e del contraddittorio, sia per ciò che concerne l'istruttoria preliminare - anteriore all'eventuale notifica dell'invito a comparire - che in ordine alla fase immediatamente successiva; difatti, l'art. 5, d.lgs. n. 218/1997, nella formulazione conseguente alle modifiche apportate dalla legge n. 190/2014, non prevede più la possibilità di aderire direttamente all'invito,

²⁰⁸ Cfr. A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 169 e 174; C. Attardi, *Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata nel panorama dei modelli attuativi*, in *Il fisco*, 43, 2017, p. 4150.

²⁰⁹ Cfr. G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3023.

²¹⁰ Cfr. A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 175.

²¹¹ Cfr. G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3022-3023; Ivi, p. 174-175. Quest'ultimo A., nonostante il contraddittorio sia riferito all'accertamento con adesione, suggerisce di «formalizzare con verbalizzazione anche gli incontri di interlocuzione preventiva, che potrebbero anche concludersi con esito negativo (in termini di mancata sussistenza di una stabile organizzazione) e quindi ingenerare affidamento, a futura memoria, nel contribuente».

assolvendo piuttosto alla funzione di fornire specifici elementi per dare inizio al contraddittorio finalizzato all'adesione, successivamente formalizzata avvalendosi di uno specifico atto²¹².

Ove dopo la presentazione dell'istanza e lo svolgimento del contraddittorio non vi siano i requisiti minimi per configurare la sussistenza di una stabile organizzazione, il contribuente e l'amministrazione finanziaria potrebbero darne atto all'interno di un apposito verbale, redatto sulla base degli elementi prodotti ed esaminati in contraddittorio²¹³.

In questa ipotesi, al pari di quella in cui il contribuente preferisca accertare l'eventuale presenza di una stabile organizzazione utilizzando la procedura di interpello di cui all'art. 31 *ter*, comma 1, lett. c), d.P.R. n. 600/1973, norma peraltro fatta salva dall'art. 1 *bis*, comma 12, d.l. n. 50/2017, dovrebbe escludersi l'accesso semplificato al regime di adempimento collaborativo che, invece, sembrerebbe presupporre la sussistenza di una rettifica seguita da una successiva adesione²¹⁴.

Solo l'applicazione pratica dell'istituto consentirà di appurare se l'amministrazione finanziaria e i contribuenti riterranno di avvalersi di questa possibilità o, piuttosto, di concentrare il contraddittorio nella fase preliminare, ratificando i risultati alla data prestabilita nell'invito, attraverso la predisposizione di un atto di adesione o di un verbale a contenuto negativo²¹⁵.

17. In ogni caso, il carattere premiale della procedura di *cooperative compliance* è evidente: l'operatore economico, versando le somme definite in sede di adesione, beneficia di un cospicuo abbuono delle sanzioni amministrative - ridotte ad un sesto dei minimi edittali - e non è punibile, ai sensi dell'art. 1 *bis*, comma 7, d.l. n. 50/2017, per il reato di omessa dichiarazione²¹⁶. Quest'ultima previsione è in linea con l'art. 13, comma 2, d.lgs. n. 74/2000, che esclude la punibilità per detta fattispecie di reato ove il contribuente provveda, in maniera spontanea, ad ottemperare alla dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo ed estingue il debito tributario²¹⁷. In entrambe le ipotesi, il legislatore mira a valorizzare la condotta di chi si attiva autonomamente al precipuo scopo di regolarizzare la propria posizione, fornendo un'adeguata copertura in sede penale²¹⁸.

In verità, la previsione normativa, di cui al d.l. n. 50/2017, non può ritenersi del tutto scontata, in quanto, in sua mancanza, l'estinzione del debito definito in sede di adesione avrebbe rilevato solo come circostanza attenuante, *ex art. 13 bis*, d.lgs. n.

²¹² Cfr. G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3022-3023.

²¹³ Cfr. Ivi, p. 3023.

²¹⁴ Cfr. *Ibidem*.

²¹⁵ Cfr. *Ibidem*.

²¹⁶ Cfr. Ivi, p. 3023-3024; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 174.

²¹⁷ Cfr. G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3024.

²¹⁸ Cfr. *Ibidem*.

74/2000, riducendo l'*appeal* del regime di adempimento collaborativo, anche in ragione dell'esiguità della soglia di punibilità prevista per il delitto di omessa dichiarazione, attualmente pari ad euro cinquantamila con riferimento ad ogni singolo tributo²¹⁹.

La disposizione conferma implicitamente che le ipotesi di stabile organizzazione "occulta" sono sussumibili nel reato di omessa dichiarazione, piuttosto che in altre fattispecie di reato (ad esempio, nel delitto di dichiarazione fraudolenta)²²⁰.

Nell'ipotesi in cui il contribuente rifiuti l'accordo o non provveda al versamento del *quantum* concordato, l'amministrazione finanziaria provvederà ad emettere gli avvisi di accertamento, anche in deroga ai tempi di decadenza previsti dalla legge²²¹.

La disciplina non è, però, scevra da perplessità interpretative: in mancanza di un'espressa previsione normativa, è dubbio se i funzionari dell'amministrazione finanziaria incaricati di trattare l'istanza di *cooperative compliance* avanzata dal contribuente siano tenuti ad inoltrare la notizia di reato, *ex art.* 331 cod. proc. pen., in presenza delle condizioni minime per configurare una stabile organizzazione e di utili non tassati superiori alla soglia di punibilità rilevante in sede penale²²². Difatti, detta disposizione normativa obbliga i pubblici ufficiali ad inviare "senza ritardo" le notizie di reato, rendendo «non agevole l'impiego di un ragionevole margine di valutazione sull'effettiva opportunità di inviare una notizia di reato nei confronti di contribuenti collaborativi che, magari, sono in procinto di regolarizzare la propria posizione»²²³.

In materia di *web tax* transitoria, l'unico riferimento normativo potrebbe trarsi dall'art. 1 *bis*, comma 9, d.l. n. 50/2017, che impone all'Agenzia delle Entrate di comunicare all'autorità giudiziaria, nei trenta giorni successivi all'esecuzione dei versamenti, l'avvenuta definizione dei debiti tributari relativi alla stabile organizzazione²²⁴.

La polizia tributaria²²⁵ ha aderito ad un orientamento particolarmente restrittivo, ritenendo di dover procedere alla denuncia di ogni fatto costituente reato ogniqualvolta si realizzi sul piano oggettivo la fattispecie astratta prevista dal legislatore, a prescindere da ogni valutazione di carattere soggettivo, idonea ad incidere sulla

²¹⁹ Cfr. Ivi, p. 3024, nt. 13.

²²⁰ Cfr. A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 175. In materia, cfr. Id., "Stabile organizzazione occulta" al vaglio della giurisprudenza penale, in *Riv. dir. trib.*, 6, 2014, p. 168 ss.

²²¹ Cfr. A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 174, secondo cui «si introduce di fatto una sanzione indiretta, senza nemmeno prevedere un limite temporale circa la possibilità di andare indietro negli anni».

²²² Cfr. G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3024.

²²³ *Ibidem*.

²²⁴ Cfr. *Ibidem*; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 175.

²²⁵ Cfr. Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, 10 novembre 2015, n. 331248/15, in <http://www.gdf.gov.it/documenti-e-pubblicazioni/circolari>. Sul tema, cfr. G. Sepio, F.M. Silveti, *Gli effetti del ravvedimento operoso e degli altri strumenti deflativi sulla punibilità del contribuente*, in *Il fisco*, 9, 2016, p. 854 ss.

responsabilità penale del soggetto, trattandosi di questioni rimesse all'esclusiva valutazione dell'autorità giudiziaria²²⁶.

Ciononostante, in considerazione della *ratio* dell'istituto e dell'intento collaborativo manifestato dal contribuente attraverso la presentazione dell'istanza di adesione e la successiva partecipazione al contraddittorio, sarebbe opportuno sospendere l'invio della notizia di reato fino al momento della mancata definizione in sede di adesione o all'omesso o insufficiente versamento delle somme dovute, quantomeno nell'ipotesi in cui dal contraddittorio emerga una sostanziale assenza di dolo in capo al contribuente; una diversa soluzione apparirebbe antinomica e fonte di inutili aggravii procedurali, in quanto, in presenza di una regolare definizione, l'amministrazione finanziaria rimarrebbe vincolata ad un doppio adempimento, essendo tenuta ad inoltrare all'autorità giudiziaria tanto la notizia di reato, quanto la comunicazione di avvenuta estinzione del debito tributario²²⁷.

18. Solo con la legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. legge di bilancio 2018) (commi da 1011 a 1017 dell'art. 1) - dando seguito all'esito del vertice informale Ecofin (acronimo riferito al Consiglio di Economia e Finanza, una delle formazioni in cui si riunisce il Consiglio dell'Unione Europea, composto dai Ministri delle Finanze degli Stati membri), svoltosi a Tallin nei giorni 15 e 16 settembre 2017²²⁸ ed alla Comunicazione della Commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio del 21 settembre 2017 [COM (2017) 547 *final*], concernente "un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione Europea per il mercato unico digitale"²²⁹ -, è stata istituita l'imposta sulle transazioni digitali (c.d. *web tax*)²³⁰, che si applica alle prestazioni di

²²⁶ Cfr. G. Sepio, M. D'Orsogna, *La web tax transitoria per le multinazionali digitali*, cit., p. 3024, nt. 15.

²²⁷ Cfr. Ivi, p. 3024.

²²⁸ Cfr. A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 170, il quale ricorda che, durante il vertice informale Ecofin, tra le varie proposte vi era quella di introdurre «un'imposta sul fatturato (c.d. *Equalization tax*) o di modificare il concetto di stabile organizzazione per aprire alla c.d. stabile organizzazione virtuale, basata sul numero di clienti presenti nei vari Stati».

²²⁹ Cfr. C. Sciancalepore, *Appunti sulla tassazione dell'economia digitale*, cit., p. 694 ss.

²³⁰ Sul tema cfr. M. Antonini, E. Toschetti, *Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi*, in *Corr. trib.*, 41, 2017, p. 3177 ss.; C. Attardi, *Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata*, cit., p. 4150 ss.; G. Franson, *Prime considerazioni sulla web tax ovvero sull'iniziativa congiunta di Francia, Germania, Italia e Spagna di tassare le società attive nel settore della digital economy*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento *on-line* del 19 settembre 2017, consultabile al link: www.rivistadirittotributario.it; D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 527 ss.; A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1032 ss.; F. Ciani, A. Lanotte, *Web tax. Le novità introdotte dalla legge di stabilità 2018*, in *Boll. trib.*, 4, 2018, p. 254 ss.; E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito?*, in *Il fisco*, 16, 2018, p. 1507 ss.; M. Gabelli, *La nuova imposta sulle transazioni digitali*, in *Fiscalità & comm. internaz.*, 2018, p. 53 ss.; M. Greggi, *La "web tax" e le sue radici costituzionali*, in *Quaderni cost.*, 1, 2018, p. 211 ss.; M. Leo, *La tassazione dell'economia digitale sulle due sponde dell'Atlantico: spunti di riflessione dalla circolare Assonime*, in *Il fisco*, 37, 2018, p. 3510-3511; T. Di Tanno, *Cinque (buone) ragioni per la web tax*, in *Dir. prat. trib.*, 1, 2018, p. 177-178; M. Leo, *Quale tassazione per l'economia digitale*, in *Il fisco*,

servizi (*business to business* - B2B) effettuate mediante mezzi elettronici rese, da soggetti residenti o non residenti che effettuano nel corso dell'anno solare transazioni digitali superiori ad una determinata soglia quantitativa - attualmente pari a 3.000 unità - in favore di soggetti residenti in Italia, che non abbiano aderito al regime forfettario e al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ed i lavoratori in mobilità, ed a favore delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti situate in Italia; per espressa previsione normativa, non scontano il tributo i servizi prestati nei confronti dei consumatori e quelli resi a favore di soggetti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio italiano²³¹.

Tale strumento impositivo, i cui connotati sono più prossimi a quelli dell'imposizione indiretta²³², piuttosto che a quelli della fiscalità diretta, in quanto colpisce l'intero volume d'affari, rappresenta la risposta italiana al dibattito relativo alle modalità di tassazione dell'economia digitale.

Molteplici, però, sono i profili di criticità sollevati dalla normativa domestica, anche in considerazione delle difformità rispetto alle analoghe iniziative adottate in altri ordinamenti giuridici e del complesso *iter* legislativo che ne ha caratterizzato l'adozione, nel corso del quale l'originario impianto normativo è stato radicalmente modificato²³³.

Difatti, la primordiale formulazione dell'emendamento n. 88.0.1 al disegno della legge di bilancio 2018²³⁴, rubricato "misure fiscali per l'economia digitale", imponeva, a carico degli intermediari finanziari incaricati di effettuare, per conto dei propri clienti, pagamenti in favore dei soggetti non residenti, un preciso obbligo di identificazione, riconoscendo, altresì, all'autorità fiscale specifici poteri di verifica, compreso quello di invitare il soggetto non residente ad avviare un contraddittorio volto a verificare l'eventuale presenza di una stabile organizzazione nel territorio italiano, nell'ipotesi in cui, nel medesimo semestre, fossero state poste in essere più di un determinato numero di transazioni, quantificate in 1.500 unità, per un valore complessivamente non inferiore ad una data cifra, pari a 1.500.000,00 euro²³⁵.

Il medesimo emendamento apportava, inoltre, talune modifiche alla nozione di stabile organizzazione, di cui all'art. 162 del T.U.I.R., al precipuo scopo di riconoscerne la sussistenza anche con riferimento all'attività di raccolta di dati

21, 2018, p. 2007 ss.; G. Odetto, *La web tax parte dal 2019 con molti problemi aperti*, in *Eutekne.info* del 4 gennaio 2018; G. Pansini, *Tassare l'economia digitale*, cit., p. 160-161; F. Telch, *Imposta sulle transazioni digitali: la web tax*, in *Prat. fisc. profess.*, 3, 2018, p. 90 ss.; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 169 ss.; A. Uricchio, W. Spinapolice, *La corsa ad ostacoli*, cit., p. 460 ss.; A. Persiani, *I tentativi di tassazione dell'economia digitale da parte del legislatore italiano*, cit., p. 207 ss.

²³¹ Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 281; Id., *Tax profiles*, cit., p. 61.

²³² Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 527; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 173.

²³³ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 525; A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1033.

²³⁴ Consultabile in http://www.senato.it/leg/17/BGT/Schede/Ddliter/testi/48415_testi.htm.

²³⁵ Cfr. A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1033.

personali sul *web*, risorse economiche suscettibili di essere acquisite da terzi per mirati scopi pubblicitari ovvero in presenza di indici idonei ad esprimere un nesso di particolare intensità con il territorio italiano (ad esempio, ricavi, prodotti, numero degli utenti o dei contratti conclusi attraverso l'utilizzo della rete)²³⁶.

In questa luce, l'emendamento, dando attuazione all'*Action 7* del progetto BEPS, riconduceva nell'ambito della stabile organizzazione, accanto alle ipotesi tradizionali, "ogni altro luogo relativo alla ricerca e sfruttamento di risorse di qualsivoglia genere" e l'ipotesi della "significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non farne risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso"²³⁷.

19. Ai fini della presente trattazione, la parte più interessante dell'emendamento è quella relativa alla previsione di un tributo gravante sulle "attività digitali pienamente dematerializzate", individuate in un successivo regolamento, con riferimento a peculiari condotte tenute dagli operatori del mondo digitale (ad esempio, l'utilizzo di piattaforme o di applicazioni digitali, di *database*, di *marketplace*, la raccolta di dati, l'offerta di motori di ricerca o di servizi digitali pubblicitari su siti *web* o su applicazioni digitali)²³⁸.

Nell'originaria versione, il tributo, avente natura di imposta, colpiva con l'aliquota proporzionale del 6% il corrispettivo delle prestazioni ricevute ed era versato dal debitore previa provvista del soggetto percipiente o, in mancanza, trattenendo la somma dal corrispettivo dovuto; non mancavano fattispecie esentative, riferite a particolari situazioni di carattere oggettivo e soggettivo (corrispettivo inferiore all'importo di 30,00 euro; rapporti tra soggetti titolari di reddito d'impresa, inclusi quelli intercorrenti con stabili organizzazioni di soggetti non residenti; debitore persona fisica non esercente attività d'impresa)²³⁹.

Le successive varianti dell'emendamento contemplavano un credito d'imposta di ammontare pari all'importo del tributo, in modo da rendere, per i soggetti residenti, la misura fiscale neutrale rispetto al loro carico complessivo; al contrario, per le imprese non residenti prive di stabile organizzazione in Italia, il prelievo riscosso avvalendosi degli intermediari finanziari era effettuato a titolo definitivo²⁴⁰.

La versione finale della *web tax* domestica ha ridimensionato le previsioni contenute nel citato emendamento, riducendo l'aliquota del tributo, eliminando gli obblighi gravanti a carico degli intermediari finanziari, i poteri di verifica dell'amministrazione finanziaria e la modifica relativa alla nozione di stabile

²³⁶ Cfr. Ivi, p. 1033, nt. 3; G. Odetto, *La web tax torna a gravare sui sostituti d'imposta italiani*, in https://www.eutekne.info/Sezioni/Art_652224_la_web_tax_torna_a_gravare_sui_sostituti_d_imposta_i_taliani.aspx.

²³⁷ Cfr. A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1033.

²³⁸ Cfr. *Ibidem*.

²³⁹ Cfr. *Ibidem*.

²⁴⁰ Cfr. *Ibidem*.

organizzazione, con riferimento allo “sfruttamento di risorse di qualsiasi genere”, mantenendo solo quella relativa alla “significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato, costruita in modo tale da non farne risultare una consistenza fisica nel territorio stesso”²⁴¹.

La disposizione riprende, dunque, il concetto di “presenza economica significativa”, elaborato in sede OCSE in un’ottica prettamente antielusiva, la cui sussistenza può essere individuata sulla base di indici quali il fatturato e il numero di utenti localizzati in un determinato territorio²⁴².

L’intervento normativo si presenta come una soluzione tampone ed emergenziale, assurgendo quasi ad una “*turnover tax*”, che non è escluso possa diventare definitiva²⁴³, in ragione delle difficoltà di realizzare interventi strutturali di più ampio respiro - a livello internazionale e multilaterale - suscettibili di modificare le previsioni convenzionali, radicando la potestà impositiva anche in ragione del luogo in cui sussiste una “significativa presenza digitale”, nonché individuando idonei criteri di allocazione del reddito in ordine al concorso delle attività digitali alla creazione del valore²⁴⁴.

In relazione all’ambito oggettivo, la legge di bilancio 2018 (art. 1, comma 1012), riprendendo la definizione dell’art. 7, par. 1, regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011, nel testo modificato dal regolamento UE n. 1042/2013 del 7 ottobre 2013, attuativo della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (c.d. “direttiva rifusione”), considera “prestati tramite mezzi elettronici” i servizi forniti utilizzando *internet* o una rete elettronica, la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano minimo ed impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell’informazione²⁴⁵.

Si tratta di una nozione ampia ed innominata, suscettibile di ricomprendere una serie indeterminata di servizi²⁴⁶, che pecca sicuramente per eccesso di genericità²⁴⁷; i

²⁴¹ Cfr. *Ibidem*.

²⁴² Cfr. A. Tomassini, *L’incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 171.

²⁴³ In senso dubitativo, cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 529.

²⁴⁴ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull’Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1508; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 281; A. Uricchio, W. Spinapolice, *La corsa ad ostacoli*, cit., p. 455 ss.; S.A. Parente, *Tax profiles*, cit., p. 61.

²⁴⁵ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull’Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1508; G. Odetto, *La web tax*, in Aa.Vv., *Le novità della Legge di bilancio 2018 e del D.L. collegato*, Quaderni Eutekne, Torino, 2017, p. 188; D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 528; A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1034-1035; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 281; Id., *Tax profiles*, cit., p. 61-62.

²⁴⁶ Cfr. A. Tomassini, *L’incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 173.

²⁴⁷ Cfr. A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1035; Confindustria, *Nota di aggiornamento del 10 gennaio 2018. Legge di Bilancio 2018 (Legge 27 dicembre 2017, n. 205). Misure fiscali d’interesse per le imprese. Prime osservazioni aggiornate alla pubblicazione del testo definitivo*, in <http://www.confindustria.benevento.it/wp-content/uploads/2018/01/confindustria-legge-di-bilancio-2018-prime-osservazioni-alle-misure-fiscali-10-gennaio-2018.pdf>, p. 104.

confini della categoria appaiono piuttosto labili e poco lineari, anche in considerazione dei progressivi e repentini mutamenti che caratterizzano l'economia digitale²⁴⁸.

In ogni caso, il pregio della definizione fornita dal legislatore domestico, con riferimento alla *web tax*, e da quello comunitario, in relazione all'Iva, consiste nel ricomprendere in detto novero molteplici servizi prestati attraverso l'impiego di svariate reti di trasmissione elettronica (ad esempio, servizi di analisi, trasmissione ed elaborazione di dati, motori di ricerca, servizi di pubblicità *online* o sui *social media*, servizi di "*cloud computing*" ovvero resi avvalendosi delle reti mobili utilizzate per la telefonia, di quelle impiegate per lo svolgimento di attività finanziarie e dei *network* che si occupano della trasmissione dei segnali radio-televisivi)²⁴⁹.

Perplessità sul piano della legittimità costituzionale, in relazione al principio della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., sono state sollevate²⁵⁰ in ordine alla tecnica di *drafting* normativo, consistente nel fornire una nozione di massima dei "servizi prestati tramite mezzi elettronici", rinviando, ai fini dell'esatta individuazione degli stessi, ad una fonte di natura regolamentare (decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze da adottarsi entro il 30 aprile 2018)²⁵¹.

In realtà, detto *modus operandi* non sembra ledere l'art. 23 Cost., che, in relazione alla materia tributaria, fissa una riserva di legge di tipo "relativo", consentendo a fonti subordinate di esplicitare quanto contenuto nelle fonti di primo grado.

20. Peraltro, al fine di individuare, in positivo e in concreto, i servizi prestati tramite mezzi elettronici, si potrebbe far riferimento all'allegato II della direttiva n. 2006/112/CE, che, in materia IVA, enumera cinque fattispecie di servizi riconducibili a questa categoria²⁵², ovvero all'art. 7, par. 2 del citato regolamento UE n. 282/2011, che fornisce un elenco ancor più dettagliato (c.d. *positive list*)²⁵³, anche se non

²⁴⁸ Cfr. A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1038.

²⁴⁹ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 528; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 173.

²⁵⁰ Cfr. A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 173.

²⁵¹ Cfr. A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1035.

²⁵² Si tratta, in particolare, delle seguenti prestazioni di servizi: 1) fornitura di siti *web* e *webhosting*, gestione a distanza di programmi e attrezzature; 2) fornitura di *software* e relativo aggiornamento; 3) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati; 4) fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte e d'azzardo, programmi (o manifestazioni) politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento; 5) fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

²⁵³ Si tratta, in particolare, delle fattispecie relative alle seguenti prestazioni di servizi: a) fornitura di prodotti digitali in generale, compresi *software*, loro modifiche e aggiornamenti; b) servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina *web*; c) servizi automaticamente generati da un *computer* attraverso *internet* o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario; d) concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito *internet* che operi come mercato *online*, nel quale i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un *computer*; e) offerte forfetarie di servizi *internet* (c.d. *Internet service packages* - ISP), in cui la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato, ragion per cui il *forfait* va oltre il semplice accesso alla

esaustivo, di tali tipologie di servizi o, ancora, al successivo par. 3 della medesima disposizione, che individua, per esclusione, sempre in maniera non esauriente, le transazioni non riconducibili a dette prestazioni di servizi (c.d. *negative list*)²⁵⁴, ancorché caratterizzate da punti di contatto con la realtà digitale²⁵⁵.

Pur trattandosi di una normativa adottata in ambito comunitario con riferimento ad un tributo diverso, non è detto che essa non possa ispirare anche la regolamentazione della *web tax*, in ragione della coincidenza tra la nozione di servizio prestato tramite mezzi elettronici fornita dall'art. 7, par. 1, regolamento UE n. 282/2011, e quella contenuta nel comma 1012 dell'art. 1 della legge di stabilità 2018 (l. n. 205/2017).

Il *VAT Committee*²⁵⁶ ha avuto modo di chiarire che, ove il servizio non sia ricompreso tra quelli elencati, in positivo o in negativo, in dette liste, sarà necessario verificare se possa essere ricondotto alla nozione di “servizi elettronici” fornita dal citato art. 7, par. 1, regolamento UE n. 282/2011, fondata su quattro presupposti, tutti muniti di pari dignità e, dunque, tutti necessari affinché un servizio possa essere qualificato come “prestato tramite mezzi elettronici”²⁵⁷.

In primo luogo, è necessario che il servizio sia reso “utilizzando *internet* o altra rete elettronica”, purché tali espedienti non assurgano a mero strumento finalizzato a fare interagire il soggetto prestatore con l'utente; difatti, in quest'ultima ipotesi, è da escludere la sussistenza di un servizio “prestato tramite mezzi elettronici”, costituendo

rete *internet*, comprendendo altri elementi, come, ad esempio, pagine che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni metereologiche e turistiche, spazi di gioco, *hosting* di siti, accessi a dibattiti *online* e attività similari; f) servizi elencati nell'allegato I del medesimo regolamento, che, rifacendosi alle fattispecie di cui all'allegato II della direttiva n. 2006/112/CE, offre un'esemplificazione ancor più minuziosa.

²⁵⁴ Si tratta, in particolare, delle seguenti fattispecie: a) servizi di radiodiffusione e di televisione; b) servizi di telecomunicazione; c) beni in relazione ai quali l'ordine o l'elaborazione avvengono elettronicamente; d) CD-ROM, dischetti e supporti fisici analoghi; e) materiale stampato, come, ad esempio, libri, bollettini, giornali o riviste; f) CD e audiocassette; g) videocassette e DVD; h) giochi su CD-ROM; i) servizi di professionisti, come avvocati e consulenti finanziari che forniscono attività di consulenza ai propri clienti mediante posta elettronica; j) servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso *internet* o una rete elettronica, ossia mediante un collegamento remoto; k) servizi di riparazione materiale *offline* delle apparecchiature informatiche; l) servizi di conservazione dei dati *offline*; m) servizi pubblicitari su giornali, manifesti o in televisione; n) servizi di *helpdesk* telefonico; o) servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza (ad esempio, quelli inviati a mezzo posta); p) servizi tradizionali di vendita all'asta che dipendono dal diretto intervento dell'uomo, a prescindere dalle modalità di offerta; t) prenotazione *online* di biglietti di ingresso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o a manifestazioni affini; u) prenotazione *online* di soggiorni alberghieri, autonoleggio, servizi di ristorazione, trasporto passeggeri o servizi affini.

²⁵⁵ Cfr. A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1035-1036.

²⁵⁶ Cfr. Vat Committee, *Guidelines resulting from the 102nd Meeting of 30 March 2015*, Taxud c. 1 (2015) 4128689 – 862, in https://ec.europa.eu/food/sites/food/files/safety/docs/fw_lib_guidelines-vat-committee_en.pdf.

²⁵⁷ Cfr. A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1037.

la rete *internet* o quella elettronica un semplice mezzo di comunicazione, al pari del telefono o del *fax*²⁵⁸.

In secondo luogo, la prestazione deve avere natura essenzialmente automatizzata, in modo da conferire all'intervento umano un ruolo marginale e fornire carattere istantaneo al processo di esecuzione²⁵⁹. A tal fine, per stabilire se l'intervento umano assuma una connotazione minima - terzo presupposto che deve ricorrere ai fini della qualificazione del servizio come "elettronico" -, è necessario esaminare la posizione del fornitore/prestatore del servizio, piuttosto che quella del committente/consumatore: ove il servizio richieda un intervento umano rilevante da parte del soggetto prestatore, non sarà possibile annoverarlo tra quelli "prestati tramite mezzi elettronici", salvo che quest'ultimo non abbia posto in essere talune attività, precedenti o successive alla prestazione del servizio, ritenute non eccedenti l'intervento umano minimo (si pensi, ad esempio, all'installazione iniziale del sistema utilizzato per la fornitura del servizio o alla manutenzione e riparazione in caso di malfunzionamento dello stesso)²⁶⁰.

In questa ottica, la sussistenza di un intervento umano minimo si riscontra unicamente nei rapporti tra prestatore del servizio, da un lato, e committente/consumatore, dall'altro, senza che assuma alcuna rilevanza l'attività svolta da soggetti terzi o l'esistenza di un *team* di persone che collaborano con il prestatore del servizio o, ancora, la circostanza che il servizio sia connesso ad un evento esterno che necessita di un significativo intervento umano²⁶¹.

Per contro, esulano da dette tipologie i servizi in cui è possibile riscontrare una sensibile interazione tra prestatore e consumatore ovvero quelli conformati alle necessità individuali del singolo utente o in cui vengono inviate informazioni a mezzo *mail* in modalità non automatizzata: si tratta di situazioni caratterizzate da un intervento umano rilevante²⁶².

Infine, per configurare un servizio come "elettronico", è necessario che lo stesso non possa essere prestato in assenza della tecnologia dell'informazione: detto requisito va inteso in maniera non particolarmente restrittiva, ragion per cui l'eventualità che il servizio possa essere reso tanto con mezzi elettronici quanto con strumenti tradizionali non preclude di qualificarlo come "servizio elettronico"; ragionando diversamente, si finirebbe per restringere in maniera eccessiva il relativo ambito applicativo, in quanto la tecnologia dell'informazione verrebbe a costituire un requisito intrinseco del servizio piuttosto che una modalità dello stesso²⁶³.

Nella versione definitiva, la *web tax* domestica sconta un'aliquota del 3% - anziché, come originariamente previsto, del 6% - sul valore della singola transazione digitale,

²⁵⁸ Cfr. *Ibidem*.

²⁵⁹ Cfr. *Ibidem*.

²⁶⁰ Cfr. *Ibidem*.

²⁶¹ Cfr. Ivi, p. 1037-1038.

²⁶² Cfr. Ivi, p. 1038; M. Merckx, *European Union - VAT and E-Services: When Human Intervention Is Minimal*, in *International VAT Monitor*, vol. 29, 2018, n. 1.

²⁶³ Cfr. A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1038.

ossia sul corrispettivo dovuto per le suddette prestazioni, al netto dell'Iva, a prescindere dal luogo di conclusione della transazione²⁶⁴.

Come si è avuto modo di anticipare²⁶⁵, l'imposta trova applicazione nei confronti del soggetto prestatore, sia esso residente o non residente, indipendentemente dalla forma giuridica rivestita, che effettua, nel corso del medesimo anno solare, un numero complessivo di transazioni superiore a 3.000 unità²⁶⁶, indipendentemente dal loro valore; in considerazione dell'ampia formulazione della disposizione normativa, tale soglia quantitativa è calcolata tenendo conto esclusivamente del numero di transazioni potenzialmente imponibili, ossia effettuate nei confronti dei committenti aventi la qualifica di sostituto d'imposta *ex art. 23*, comma 1, d.P.R. n. 600/1973²⁶⁷.

Questo parametro, che, nelle intenzioni del legislatore, sarebbe dovuto servire ad esonerare dall'obbligo di corrispondere il tributo i prestatori occasionali di servizi, in quanto soggetti la cui alea risulta essere piuttosto limitata, rischierebbe, in realtà, di apparire poco efficace, giacché, mancando un indice di rilevanza economica, potrebbero crearsi situazioni paradossali, come quella di assoggettare ad imposizione coloro che pongono in essere molteplici operazioni di scarsa entità, esentando, al contrario, gli operatori che, nonostante il numero contenuto di prestazioni realizzate, abbiano percepito ingenti somme²⁶⁸.

Inoltre, la circostanza di aver effettuato meno di tremila transazioni l'anno è difficile da monitorare, «soprattutto per i prestatori non residenti, che potrebbero ignorare i dettami del legislatore domestico, a fronte anche di incertezze sulle eventuali conseguenze in caso di mancato rispetto della previsione»²⁶⁹.

Il tributo è prelevato, all'atto del pagamento del corrispettivo, dai soggetti committenti dei servizi, alla stregua di una ritenuta a titolo d'imposta, con obbligo di rivalsa sui prestatori, salvo il caso in cui coloro che effettuano la prestazione indichino nella fattura relativa alla prestazione o in altro documento idoneo, da inviare contestualmente alla fattura, di non superare il suddetto limite di transazioni nell'arco di un anno solare²⁷⁰; si pongono perplessità in ordine alla corretta individuazione del riferimento temporale (anno solare precedente rispetto a quello di effettuazione della

²⁶⁴ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1508; D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 528; Ivi, p. 1034.

²⁶⁵ V. *supra* all'inizio del presente paragrafo.

²⁶⁶ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 527; E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1508, nt. 2, il quale sottolinea che è «interessante capire se il termine transazione qui equivalga o meno a quello di singolo servizio ovvero, detto altrimenti, se le 3.000 unità che costituisce il *discrimen* ai fini dell'applicazione del tributo quanto alle transazioni poste in essere debba intendersi o meno come 3.000 prestazioni di servizi».

²⁶⁷ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 528.

²⁶⁸ Cfr. *Ibidem*; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 282.

²⁶⁹ A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 173.

²⁷⁰ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1508; D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 529.

prestazione o, piuttosto, anno solare corrente)²⁷¹. I medesimi committenti sono tenuti a versare l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento del corrispettivo²⁷².

Dunque, sono soggetti passivi del tributo tanto i residenti quanto i non residenti che prestano servizi tramite mezzi elettronici a favore di soggetti residenti, qualificati come sostituti d'imposta, ed a favore di stabili organizzazioni di soggetti non residenti nel territorio dello Stato²⁷³, anch'essi sostituti d'imposta, come precisato anche dall'amministrazione finanziaria²⁷⁴.

21. Sono, invece, escluse dall'ambito applicativo della *web tax* le transazioni digitali rese nei confronti di soggetti privati (*business to consumer* - B2C), non potendo questi ultimi essere qualificati come sostituti d'imposta, dei "contribuenti minimi"²⁷⁵, di coloro che fruiscono del regime fiscale di vantaggio per "imprenditoria giovanile" e dei lavoratori in mobilità²⁷⁶; tale deroga opera in un'unica direzione, ossia solo in caso di prestazioni rese in favore di tali soggetti e non viceversa²⁷⁷.

In realtà, questi casi di esclusione soggettiva non sono del tutto esenti da perplessità, in ragione dei potenziali effetti discriminatori a cui potrebbero dar vita: anche tra i soggetti individuati dall'art. 23, comma 1, d.P.R. n. 600/1973, a cui la norma istitutiva della *web tax* rinvia, vi sono contribuenti di piccole dimensioni, diversi da quelli esonerati e, dunque, gravati dal peso del tributo²⁷⁸.

La territorialità del tributo è, quindi, individuata in funzione del soggetto committente e non del prestatore del servizio, a prescindere dal luogo di conclusione della transazione²⁷⁹. Tale configurazione, con riferimento alle società non residenti, solleva criticità, in quanto, tali soggetti dovranno ottemperare alla *web tax*, nuovo tributo, molto vicino all'IVA, tanto da assurgere quasi a duplicato con riferimento al consumo dei "servizi digitali", in aggiunta all'ordinaria tassazione diretta, senza la

²⁷¹ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 529; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 282.

²⁷² Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1508; D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 529; A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1034; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 282.

²⁷³ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1508; D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 527.

²⁷⁴ Cfr. Circolare Ministeriale, 23 dicembre 1997, n. 326/E, in www.finanze.it.

²⁷⁵ Cfr. art. 1, commi da 54 ad 89, legge 23 dicembre 2014, n. 190.

²⁷⁶ Cfr. art. 27, decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modifiche, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111.

²⁷⁷ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 527; A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1034, nt. 5; Confindustria, *Nota di aggiornamento del 10 gennaio 2018. Legge di Bilancio 2018 (Legge 27 dicembre 2017, n. 205). Misure fiscali d'interesse per le imprese*, cit., p. 98; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 283.

²⁷⁸ Cfr. A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 173.

²⁷⁹ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 527; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 283.

concessione di alcun credito d'imposta (la cui previsione è scomparsa nella versione definitiva della norma), con tutto ciò che ne potrebbe derivare sul piano di eventuali censure comunitarie²⁸⁰; l'assenza di un credito d'imposta rende il tributo molto più prossimo ad una sovraimposta indiretta suscettibile di dar vita a fenomeni di doppia imposizione per coloro che già versano le imposte in Italia²⁸¹.

L'onere di imposta più elevato, a carico degli operatori digitali residenti, potrebbe comportare uno svantaggio, in termini di competitività, rispetto a quelli non residenti, sollevando perplessità anche in ordine alla legittimità costituzionale della norma, sotto il profilo dell'art. 3 Cost.²⁸²; difatti, mentre i ricavi prodotti dai primi verrebbero a scontare il nuovo tributo, unitamente alle altre imposte dirette, con le aliquote vigenti in Italia, per le multinazionali non residenti la *web tax* potrebbe consentire di far fronte, in via definitiva, agli obblighi fiscali in Italia, continuando a corrispondere, nei paesi a fiscalità privilegiata di residenza, un tributo con aliquote irrisorie²⁸³.

Senza contare poi che i grandi colossi della rete, essendo muniti di un potere di mercato maggiore rispetto a quello delle imprese italiane, potrebbero traslare il tributo sui prezzi dei servizi digitali, senza ridurre la competitività; in questa luce, anche la previsione di un'aliquota relativamente bassa (3%) costituisce un compromesso tra due opposte esigenze (da un lato, contrastare l'elusione fiscale e, dall'altro, non penalizzare eccessivamente gli operatori economici residenti)²⁸⁴.

Stante tale configurazione, la *web tax* domestica non appare una “*equalization levy*”, ossia un'imposizione compensativa volta a colpire, nel luogo di produzione dei ricavi, le aziende che non scontano carichi impositivi adeguati, né nel paese di residenza, né in quello della fonte, giacché anche i soggetti non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, compresa quella “non fisica” di cui all'art. 162, comma 2, lett. *f-bis*²⁸⁵ del TUIR, sono colpiti da imposizione; inoltre, a ben guardare, il tributo non concerne le sole transazioni business to business (B2B), atteso che tra i sostituti d'imposta, individuati nei committenti dei servizi digitali, si

²⁸⁰ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 527; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 173.

²⁸¹ Cfr. A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 173.

²⁸² Cfr. *Ibidem*.

²⁸³ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 528; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 283.

²⁸⁴ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 528.

²⁸⁵ Si tratta della c.d. stabile organizzazione “virtuale”, individuata nella «continuativa e significativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso». Sul tema, cfr. M. Antonini, M.L. Mariella, *Stabile organizzazione: la parola ad Assonime*, in *Corr. trib.*, 34, 2018, p. 2593 ss.; D. Avolio, *La nuova definizione di stabile organizzazione*, in *Corr. trib.*, 4, 2018, p. 265 ss.; D. Conti, *Luci e ombre dei diversi volti della “nuova” stabile organizzazione (anche “virtuale”?)*, in *Corr. trib.*, 45, 2018, p. 3467 ss.; G. Pansini, *Tassare l'economia digitale*, cit., p. 160; A. Trainotti, M. Piazza, *Le ipotesi negative nella nuova definizione di stabile organizzazione*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, 5, 2018, p. 5 ss.; E. Della Valle, *La stabile organizzazione “da remoto”: la lett. f-bis dell'art. 162 del T.U.I.R. e l'approccio OCSE*, in *Rass. trib.*, 3, 2019, p. 470 ss.; A. De Stefano, *La stabile organizzazione*, cit., p. 182 ss.

rinvengono altresì gli enti non commerciali, anche ove non produttivi di reddito d'impresa, ed il condominio²⁸⁶.

22. Il tributo, per come strutturato dalla legge di bilancio 2018, assume le fattezze di un'imposta settoriale, in quanto assoggetta ad imposizione un circoscritto segmento del variegato mondo digitale²⁸⁷, e discriminatoria, ancorché con valenza transitoria; ciononostante, in ragione delle difficoltà, poc'anzi menzionate, ad elaborare una soluzione globale, è facile prevederne la trasformazione in una tipologia di prelievo strutturale²⁸⁸.

La sua giustificazione teorica²⁸⁹, pertanto, fa sorgere non poche perplessità, atteso che, come confermato dalla Consulta in una pluralità di occasioni²⁹⁰, compreso il noto precedente relativo alla "*Robin Hood Tax*"²⁹¹, una tale forma di imposizione sarebbe legittima solo se non arbitraria o irragionevole, essendo necessario che «ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti», venga «supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione»²⁹².

Non mancano ulteriori profili di criticità: si pensi alla circostanza, presupposta dal legislatore ma non dimostrata, della maggiore capacità di realizzare profitti che le imprese digitali avrebbero rispetto a quelle tradizionali, quando, invece, la mera comparazione tra le grandi imprese tradizionali ed i giganti del *web* fa emergere differenze trascurabili sia in termini di marginalità che di caratteristiche del *business*²⁹³; inoltre, la *web tax* italiana, per come strutturata, verrebbe a colpire, in presenza dei relativi presupposti applicativi, non solo i grandi colossi della rete (c.d. *Over the top* – OTT), ma anche le piccole e medie imprese che operano sul *web*²⁹⁴; anche il riferimento al superamento delle 3.000 transazioni per anno, indipendentemente dal valore della singola transazione, non garantisce «una selezione dei soggetti passivi conforme alle intenzioni del legislatore che è quella di colpire i collettori ed utilizzatori dei c.d. *Big*

²⁸⁶ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1508; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 173; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 284.

²⁸⁷ Cfr. A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 172-173.

²⁸⁸ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1509; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 284.

²⁸⁹ Sul punto, cfr. F. Gallo, *Regime fiscale dell'economia digitale*, Audizione tenuta presso la Camera dei Deputati il 24 febbraio 2015, in www.camera.it/temiap/2015/02/25/OCD177-980.pdf.

²⁹⁰ Cfr. Corte cost., 22 aprile 1997, n. 111, in <http://www.giurcost.org/decisioni/1997/0111s-97.html>; Corte cost., 11 ottobre 2012, n. 223, in <http://www.giurcost.org/decisioni/2012/0223s-12.html>; Corte cost., 5 giugno 2013, n. 116, in <http://www.giurcost.org/decisioni/2013/0116s-13.html>; Corte cost., 16 luglio 2014, n. 201, in <http://www.giurcost.org/decisioni/2014/0201s-14.html>.

²⁹¹ Cfr. Corte cost., 11 febbraio 2015, n. 10, in <http://www.giurcost.org/decisioni/2015/0010s-15.html>.

²⁹² E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1509.

²⁹³ Cfr. *Ibidem*.

²⁹⁴ Cfr. *Ibidem*.

data, insomma i giganti del *web*»²⁹⁵ e non risulta pienamente conforme al principio di capacità contributiva; per i contribuenti non residenti con stabile organizzazione in Italia l'imposizione sui ricavi si aggiunge al prelievo sul reddito generato in Italia e, sebbene la sua deducibilità come costo di produzione, finirebbe per colpire, in maniera del tutto irragionevole, soggetti in perdita²⁹⁶; senza contare poi che, trattandosi di “*turnover tax*”, il relativo peso finirà per gravare sui consumatori dei servizi digitali²⁹⁷.

Il legislatore ha fissato l'entrata in vigore della *web tax* al 1° gennaio dell'anno successivo a quello della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, con il quale dovranno essere concretamente individuate le prestazioni di servizi assoggettate al nuovo tributo, le modalità applicative, compresi gli obblighi dichiarativi e di versamento, unitamente agli eventuali casi di esonero²⁹⁸; tale *modus operandi* ha suscitato le perplessità di una parte della dottrina²⁹⁹, giacché, demandare la delimitazione in positivo del presupposto impositivo e degli eventuali casi di esonero ad un decreto ministeriale, in assenza di qualsivoglia criterio direttivo, potrebbe violare il principio di legalità di cui all'art. 23 Cost.

In realtà, come si è già avuto modo di precisare, detta norma costituzionale, utilizzando la locuzione “in base alla legge”, declina una riserva di legge di tipo “relativo”, ragione sufficiente a ritenere infondati i palesati dubbi di legittimità costituzionale con riferimento all'individuazione delle “prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici”, atteso che il legislatore, riprendendo la normativa comunitaria, fornisce, sia pure in maniera ampia ed innominata, una nozione di queste prestazioni; inoltre, in ordine alla definizione delle modalità applicative del tributo, compresi gli obblighi dichiarativi e di versamento, unitamente agli eventuali casi di esonero, trattandosi di disposizioni aventi carattere formale-procedimentale e non sostanziale (c.d. norme impositive in senso stretto), nulla vieta di demandarle a fonti subordinate³⁰⁰.

²⁹⁵ Ivi, p. 1510.

²⁹⁶ Cfr. *Ibidem*.

²⁹⁷ Cfr. Ivi, p. 1509; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 284-285.

²⁹⁸ Cfr. A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1034, nt. 6, il quale, rifacendosi ai lavori preparatori (relazione illustrativa dell'emendamento n. 88.0.1), puntualizza che la scelta di ricorrere ad un atto di legislazione secondaria, cui è demandato il compito di disciplinare ulteriori modalità applicative del tributo, ivi compresi gli obblighi dichiarativi e di versamento, «vuole assicurare la flessibilità necessaria a seguire “l'evoluzione dei diversi *business* sia in relazione ai servizi offerti alla clientela sia in relazione ai modelli organizzativi aziendali”».

²⁹⁹ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1510; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 173.

³⁰⁰ Sul tema, cfr. A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, Utet Giuridica, Torino, 2004, p. 48; F. Tesaro, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Parte generale, Utet Giuridica, Torino, 2009, p. 19; A.F. Uricchio, *Percorsi di diritto tributario*, Cacucci, Bari, 2017, p. 48. Inoltre, sia consentito rinviare a S.A. Parente, *Lo ius impositionis tra potere autoritativo, solidarietà sociale e libertà personale*, in *Annali del Dipartimento Jonico*, 2013, p. 518, in cui si precisa che «la riserva di legge in tema di prestazioni patrimoniali imposte non potrebbe che applicarsi alle sole norme impositive in senso stretto, concernenti l'*an* e il *quantum debeatur*»; di conseguenza, «ne sarebbero escluse, da un lato, le norme poste a

Gli aspetti relativi all'accertamento, alle sanzioni, alla riscossione ed al contenzioso della *web tax* domestica sono regolati dalle disposizioni concernenti l'imposta sul valore aggiunto, nei limiti di compatibilità³⁰¹.

In ogni caso, l'adozione del decreto da parte del Mef, prevista dal legislatore entro il 30 aprile 2018, non è avvenuta³⁰².

23. Sennonché, la l. 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. legge di bilancio 2019), con l'articolo 1, commi 35-50, al pari di quanto avvenuto in precedenza con la *Google tax*, ha abrogato, prima dell'entrata in vigore, l'imposta sulle transazioni digitali, introducendo una nuova versione di *web tax*, che assurge ad "imposta sui servizi digitali"³⁰³. Sono assoggettati a questa nuova forma di prelievo - che sconta un'aliquota pari al 3% - i soggetti esercenti attività di impresa, residenti o meno nel territorio italiano, che prestano, singolarmente o a livello di gruppo, servizi digitali e hanno un ammontare complessivo di ricavi, ovunque realizzati, pari o superiore a 750 milioni di euro, di cui almeno 5,5 milioni conseguiti nel territorio italiano, in relazione alla prestazione di servizi digitali³⁰⁴.

La novella legislativa, recependo gran parte delle istanze di rinnovamento elaborate in sede comunitaria³⁰⁵, ha modificato il perimetro applicativo del tributo, estendendolo ad una serie di servizi digitali: veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia; messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale, che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra

vantaggio del contribuente, come quelle che accordano benefici, esenzioni e agevolazioni e, dall'altro, quelle in tema di accertamento e di riscossione, che investono la fase di attuazione della materia tributaria».

³⁰¹ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 529; A. Bisioli, A. Zullo, *Web tax*, cit., p. 1034; A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 173; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 285; Id., *Tax profiles*, cit., p. 65.

³⁰² Cfr. S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 285; Id., *Tax profiles*, cit., p. 65.

³⁰³ Cfr. A.C. Colombo, V. Cristiano, *L'imposta sui servizi digitali (c.d. web tax) con sapore fiscale in agrodolce. Riflessioni*, in *Boll. trib.*, 3, 2019, p. 176 ss.; A. Della Rovere, I. Viola, *Prospettive della digital economy in ambito internazionale, europeo e nazionale*, in *Il fisco*, 10, 2019, p. 947 ss.; T. Di Tanno, *L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE*, in *Il fisco*, 4, 2019, p. 326 ss.; M. Greggi, *La tassazione dell'economia digitale nel contesto europeo*, cit., p. 125 ss.; D. Nucibella, *Web tax 2019, punto e a capo*, in *Prat. fisc. profess.*, 2019, 4, p. 65 ss.; A. Perrone, *Il percorso (incerto) della c.d. web tax italiana tra modelli internazionali ed eurounitari di tassazione della digital economy*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento on-line del 30 agosto 2019, consultabile al link: <http://www.rivistadirittotributario.it/2019/08/30/percorso-incerto-della-c-d-web-tax-italiana-modelli-internazionali-ed-eurounitari-tassazione-della-digital-economy/>; F. Pedrotti, *Prime osservazioni in merito all'abrogata imposta sulle transazioni digitali e all'imposta sui servizi digitali introdotta dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1, 2019, p. 93 ss.; A. Persiani, *I tentativi di tassazione dell'economia digitale da parte del legislatore italiano*, cit., p. 214 ss.; A. Tomassini, A. Di Dio, *Web tax sui servizi digitali: soluzione transitoria in attesa delle decisioni dell'OCSE*, in *Corr. trib.*, 4, 2019, p. 344 ss.; P. Valente, *Tassazione delle imprese digitali: aspetti critici e prospettive future*, in *Fiscalità & Commercio Internazionale*, 4, 2019, p. 9 ss.

³⁰⁴ Cfr. S.A. Parente, *Tax profiles*, cit., p. 65-66.

³⁰⁵ V. *infra* § 24.

loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi; trasmissione di dati raccolti dagli utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale³⁰⁶.

Anche quest'ultima configurazione assume le fattezze di un'imposta periodica (c.d. fattispecie a struttura aperta)³⁰⁷, da corrispondere per anno solare: a ciascun periodo d'imposta corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria. In questa luce, un ricavo si considera tassabile in un determinato periodo d'imposta ove l'utente del servizio, assoggettato ad imposizione, sia localizzato nel territorio dello Stato in detto arco temporale³⁰⁸.

A tal fine, è necessario distinguere le tre tipologie di servizi digitali enucleate dalla novella legislativa. Ove si tratti di pubblicità mirata agli utenti della rete, l'utente si considera localizzato nel territorio dello Stato nel periodo d'imposta in cui la pubblicità è visualizzata sul suo dispositivo per accedere ad un'interfaccia digitale.

In caso di fornitura di servizi attraverso le piattaforme digitali, l'utente si considera localizzato nel territorio italiano se il servizio viene prestato avvalendosi di un'interfaccia digitale multilaterale che facilita le cessioni di beni o le prestazioni di servizi digitali direttamente tra gli utenti ovvero se lo stesso utilizza un dispositivo nel territorio dello Stato per accedere all'interfaccia digitale e conclude, in detto periodo d'imposta, un'operazione avvalendosi di tale interfaccia; ove il servizio consegua all'utilizzo di un'interfaccia digitale multilaterale ricompresa in una tipologia differente, è necessario che l'utente disponga di un conto - aperto utilizzando un dispositivo nel territorio dello Stato - che gli consenta di accedere all'interfaccia digitale³⁰⁹.

Nell'ipotesi di trasmissione di dati raccolti dagli utenti, generati attraverso l'utilizzo di un'interfaccia digitale, ai fini della localizzazione nel territorio italiano in un dato periodo di imposta, è necessario che i dati siano generati dall'utente, attraverso l'utilizzo di un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato, per accedere a un'interfaccia digitale, nel corso di tale periodo d'imposta o di un periodo d'imposta precedente, purché i dati siano trasmessi in detto periodo d'imposta³¹⁰.

In ordine agli aspetti procedurali, la dichiarazione tributaria, relativa a detta imposta, è annuale e concerne l'ammontare dei servizi tassabili prestati; essa va presentata nei quattro mesi successivi alla chiusura del periodo d'imposta. Il versamento del tributo va effettuato entro il mese successivo a ciascun trimestre³¹¹.

Come per le precedenti versioni di *web tax*, anche l'entrata in vigore dell'imposta sui servizi digitali è subordinata all'adozione di un apposito decreto attuativo, ad opera

³⁰⁶ Cfr. S.A. Parente, *Tax profiles*, cit., p. 66.

³⁰⁷ Sul tema, cfr. N. d'Amati, *Il diritto tributario: teoria e critica*, vol. I, Utet, Torino, 1985, p. 87 ss.; N. d'Amati, *Istituzioni di diritto tributario*, Cacucci, Bari, 2006, p. 64 ss.; A.F. Uricchio, *Percorsi*, cit., p. 104.

³⁰⁸ Cfr. S.A. Parente, *Tax profiles*, cit., p. 66.

³⁰⁹ Cfr. *Ibidem*.

³¹⁰ Cfr. *Ibidem*.

³¹¹ Cfr. *Ibidem*.

del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dello Sviluppo Economico, sentiti l'Autorità per le garanzie nelle Comunicazioni, il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia digitale; nelle intenzioni del legislatore, tale decreto si sarebbe dovuto adottare nei quattro mesi successivi alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2019 e, dunque, entro il 1 maggio 2019, circostanza poi non avvenuta³¹².

Ciononostante, in considerazione del carattere innovativo e dell'incidenza in termini di gettito, si auspica che il tributo, a differenza di quanto accaduto in passato, entri realmente in vigore, soprattutto al fine di allineare la nostra legislazione domestica a quella vigente a livello comunitario e in altri ordinamenti giuridici stranieri, a cui il nostro legislatore si è ispirato³¹³.

24. Difatti, già l'imposta sulle transazioni digitali, modulata sulla normativa interna, aveva suscitato non poche perplessità: da più parti, era stata ravvisata l'opportunità di istituire un tributo armonizzato a livello comunitario, se non addirittura internazionale, per prevenire le antinomie tra gli ordinamenti interni e quello sovranazionale, in ordine all'imposizione delle transazioni digitali, e scongiurare iniziative approssimative e discriminatorie da parte dei singoli ordinamenti domestici³¹⁴.

Ma, l'adozione di soluzioni transnazionali condivise necessita di tempi lunghi di gestazione, incompatibili con l'esigenza di una celere regolamentazione del fenomeno, in considerazione della rapida evoluzione del mondo digitale³¹⁵.

Ciò spiega, come si è avuto modo di precisare³¹⁶, le iniziative intraprese all'interno dei vari ordinamenti nazionali³¹⁷, compreso quello italiano³¹⁸, di elaborare una miriade di *web taxes*, che, in mancanza di armonizzazione, hanno assunto la fisionomia di misure fiscali emergenziali, di natura unilaterale, diverse tra loro sia per l'ambito di applicazione che per i principi fondanti; ne è derivata una disciplina frammentaria che ha finito per creare più problemi di quanti ne abbia contribuito a risolvere, generando

³¹² Cfr. E. Frattola, *La web tax scomparsa*, in https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-La_web_tax_scomparsa.pdf.

³¹³ Cfr. S.A. Parente, *Tax profiles*, cit., p. 67. Sulle prospettive *de iure condendo*, cfr. A. Carinci, *La fiscalità dell'economia digitale: dalla web tax alla (auspicabile) presa d'atto di valori da tassare*, in *Il fisco*, 47-48, 2019, p. 4507 ss.

³¹⁴ Cfr. A. Tomassini, *L'incerta corsa alla tassazione*, cit., p. 169.

³¹⁵ Cfr. *Ibidem*.

³¹⁶ V. *supra* § 12.

³¹⁷ Cfr. T. Rosembuj, *Digital taxation: pillar one and two of the OECD*, in A. Persiani (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale tra sviluppi recenti e prospettive future*, Nuova Editrice Universitaria, Roma, 2019, p. 56 ss., che ricostruisce le esperienze, relative alla tassazione dei servizi digitali, elaborate nei diversi ordinamenti domestici europei (Regno Unito, Francia, Spagna e Italia).

³¹⁸ Cfr. R. Carlini, *L'Italia si unisce alla battaglia mondiale per la web tax*, in <https://www.internazionale.it/notizie/roberta-carlini/2019/10/16/italia-web-tax>.

dubbi di compatibilità con il diritto europeo e con i Trattati contro le doppie imposizioni³¹⁹.

Pertanto, in presenza di timide soluzioni³²⁰ elaborate (in un'ottica *de iure condendo*) dall'OCSE sulle modalità di tassazione dell'economia digitale ed a causa delle irragionevoli distorsioni nella concorrenza tra gli Stati e tra le imprese, in relazione al grado di digitalizzazione, generato dagli attuali criteri di localizzazione della ricchezza reddituale, si è reso necessario un intervento comunitario³²¹.

In questo contesto, si è inserita la proposta di direttiva presentata dalla Commissione europea il 21 marzo 2018³²² - a cui, in realtà, si è ispirato il legislatore

³¹⁹ Cfr. D. Avolio, D. Pezzella, *La web tax italiana*, cit., p. 529; E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1510, nt. 10; C. Sciancalepore, *Web tax e risorse proprie europee. Un connubio perfetto?*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento on-line dell'11 ottobre 2019, consultabile al link: <http://www.rivistadirittotributario.it/2019/10/11/web-tax-risorse-proprie-europee-un-connubio-prefetto/>. Quest'ultimo A., richiamando le esperienze unilaterali che si moltiplicano in ambito domestico, fa riferimento alla francese *taxe GAFA* (il cui acronimo rievoca importanti colossi del web: *Google; Amazon; Facebook; Apple*) o all'italiana imposta sui servizi digitali.

³²⁰ Ci si riferisce al rapporto OCSE (cfr. Oecd, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, Oecd/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Oecd, Paris, 2015, consultabile in <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1584655383&id=id&accname=guest&checksum=CDE75C0E050203E36B2930A97829319B>), predisposto nell'ottobre 2015, con cui sono state identificate tre problematiche - collegamento all'imposizione, dati e qualificazione -, formulate alcune raccomandazioni e prospettate talune soluzioni operative tese a rafforzare la sovranità tributaria dei singoli ordinamenti domestici nelle ipotesi in cui le imprese multinazionali siano munite di una presenza solo digitale nel territorio dello Stato in cui operano. In un successivo rapporto (cfr. Oecd, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, Oecd/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Oecd, Paris, 2018, consultabile in <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1584656943&id=id&accname=guest&checksum=3EDC130865CF7C759F211ACACDID5332>), elaborato dall'OCSE nel marzo 2018, attraverso l'iniziativa "inclusive framework", sono state prospettate diverse modalità per riconoscere il contributo degli utenti alla creazione del valore nell'economia digitale, fissando al 2020 la *deadline* per il completamento dell'azione (cfr. P. Pistone, *Diritto tributario*, cit., p. 37). Inoltre, sul punto, cfr. E. Padovani, *Web tax: quadro del dibattito internazionale e possibili scenari*, in *Corr. trib.*, 4, 2018, p. 257 ss.; G. Maisto, *Sulla web tax necessarie scelte concertate a livello OCSE*, in *Dir. prat. trib.*, 6, 2017, p. 2566-2567.

³²¹ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1510; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 286, A. Perrone, *Tax competition e giustizia sociale*, cit., p. 271 ss.

³²² Si tratta, in particolare, della "Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali" COM/2018/148 final - 2018/073 (CNS), consultabile in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/ALL/?uri=CELEX%3A52018PC0148>. Sul tema, cfr. T. Di Tanno, *La web tax europea: una misura innovativa ed emergenziale*, in *Corr. trib.*, 20, 2018, p. 1531 ss.; M. Leo, *La tassazione dell'economia digitale sulle due sponde dell'Atlantico*, cit., p. 3509-3510; M. Nieminen, *The Scope of the Commission's Digital Tax Proposals*, in *Bulletin for International Taxation*, 2018, p. 664 ss.; G. Pansini, *Tassare l'economia digitale*, cit., p. 157 ss.; F. Telch, *Ocse, Usa e Ue a confronto sulla fiscalità diretta dei gruppi di imprese*, in *Prat. fisc. profess.*, 46, 2018, p. 31 ss.; A. Tomassini, A. Sandalo, *L'iniziativa della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale*, in *Corr. trib.*, 18, 2018, p. 1395 ss.; F. Van Horzen, A. Van Esdonk, *Proposed 3% Digital Services Tax*, in *International Transfer Pricing Journal*, 2018, p. 267 ss.; M. Greggi, *La tassazione dell'economia digitale nel contesto europeo*, cit., p. 99 ss. A. Perrone, *Tax competition e giustizia sociale*, cit., p. 279 ss.; A. Persiani, *I tentativi di*

italiano nella seconda versione di *web tax* domestica³²³ - di istituire una *web tax* europea, denominata “imposta sui servizi digitali” (ISD)³²⁴, inizialmente munita di carattere temporaneo e successivamente applicabile a regime (con l’aliquota del 3%) ai ricavi annuali lordi, al netto dell’IVA e di altri tributi analoghi, derivanti da alcune specifiche attività digitali, caratterizzate da un più significativo contributo degli utenti alla creazione di valore per l’impresa digitale: si tratta dei “servizi digitali” definiti dall’art. 3, par. 1, della proposta di direttiva (vendita di spazi pubblicitari *on-line*; cessione di dati generati dalle informazioni fornite dagli utenti; attività di intermediazione digitale che consentono agli utenti di interagire tra loro, attraverso interfacce digitali multilaterali, per facilitare la vendita di beni e servizi)³²⁵.

In tal modo, il nuovo tributo europeo, a differenza della prima versione di *web tax* domestica, potrebbe realmente colpire solo specifiche transazioni digitali delle grandi multinazionali del *web*³²⁶, assoggettando a tassazione gli imponibili che sfuggono ai sistemi fiscali dei singoli Stati membri e fornendo risposta a tre interrogativi di fondo: chi tassare, cosa tassare e dove tassare³²⁷.

Come emerge dalle prime bozze sul regime di tassazione europea del settore digitale, una simile misura fiscale avrebbe l’ulteriore pregio di fare affluire introiti direttamente al bilancio comunitario, rappresentando una prima soluzione - finalizzata ad assicurare la stabilità finanziaria - all’auspicata riforma del sistema di finanziamento dell’Unione Europea³²⁸.

tassazione dell’economia digitale da parte del legislatore italiano, cit., p. 215; J.F. Pinto Nogueira, *The Compatibility of EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*, in *International Tax Studies*, Journals IBFD, 2019, consultabile in www.ibfd.org.

³²³ V. *supra* § 23.

³²⁴ Cfr. A. Uricchio, W. Spinapolice, *La corsa ad ostacoli*, cit., p. 457 ss.; C. Sciancalepore, *Web tax e risorse proprie europee*, cit.

³²⁵ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull’Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1510-1511; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 286.

³²⁶ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull’Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1513; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 286.

³²⁷ Cfr. C. Sciancalepore, *Web tax e risorse proprie europee*, cit.; Id., *Appunti sulla tassazione dell’economia digitale*, cit., p. 686. In argomento, cfr. anche I. Vacca, *Web tax: il vero interrogativo non è “cosa tassare” ma “chi può tassare”*, in *Assonime position paper*, 1, 2018, p. 3 ss.

³²⁸ Cfr. C. Sciancalepore, *Web tax e risorse proprie europee*, cit., il quale richiama la Comunicazione della Commissione Europea del 21 marzo 2018 – COM (2018)146 final, intitolata “È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l’economia digitale”, consultabile in https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bafa0d9-2dde-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_1&format=PDF. L’A. ricorda che il bilancio europeo è attualmente alimentato principalmente «dalla c.d. risorsa basata sul Reddito Nazionale Lordo (RNL) ottenuta tramite l’imposizione di un’aliquota uniforme all’ammontare del RNL e dalla c.d. risorsa Iva determinata tramite l’applicazione di un’aliquota *standard* applicata alla base imponibile armonizzata statisticamente (e non partendo dalle dichiarazioni tributarie) dell’Iva di ogni Stato membro»; il sistema delle risorse proprie è poi «completato da quelle tradizionali che riguardano eminentemente i dazi doganali». Sul tema, cfr. M. Aulenta, *Tax expenditures nelle imposte erariali*, in A.F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato, *La dimensione promozionale del fisco*, Cacucci, Bari, 2015, p. 81; C. Sciancalepore, *Appunti sulla tassazione dell’economia digitale*, cit., p. 687 ss.

Nell'ottica della proposta di direttiva, l'imposta sui servizi digitali verrebbe riscossa dagli Stati membri in cui si trovano gli utenti e si applicherebbe alle società³²⁹ con ricavi annui complessivi, a livello mondiale, superiori a 750 milioni di euro e, a livello europeo, superiori a 50 milioni di euro, in modo da esonerare le società di modeste dimensioni dal pagamento del tributo (piccole/medie imprese e *start up*, in relazione alle quali il peso del tributo e gli oneri di *compliance* potrebbero generare effetti destabilizzanti)³³⁰.

Dunque, la soggettività passiva del tributo europeo, individuata nei fornitori dei servizi imponibili, prescinderebbe dallo stabilimento dell'impresa digitale in uno Stato membro UE, essendo ancorata al mero superamento dei due parametri relativi all'ammontare dei ricavi lordi (mondiali e comunitari) conseguiti nell'esercizio finanziario, entrambi indici espressivi di capacità contributiva³³¹.

La prima soglia, riferita all'importo totale annuo dei ricavi su scala mondiale, si spiega in quanto solo le imprese di grandi dimensioni detengono posizioni consolidate di mercato che consentono di sfruttare le potenzialità della rete, attraverso l'utilizzo dei *big data*, e di fondare i propri modelli imprenditoriali sulla partecipazione degli utenti, per trarre benefici sul piano economico.

Per effetto di tali modelli di organizzazione, caratterizzati dalla capacità di attrarre un elevato numero di utenti, si genera un divario tra il luogo in cui avviene la tassazione e quello in cui viene creato il valore³³².

La seconda soglia, relativa all'importo totale annuo dei ricavi a livello europeo, ha la funzione di circoscrivere l'ambito di applicazione dell'imposta sui servizi digitali alle ipotesi caratterizzate da un'impronta digitale significativa in ambito UE³³³.

Il luogo d'imposizione individuato dall'art. 5 della proposta di direttiva coincide con il territorio dello Stato membro nel quale gli utenti del servizio imponibile si trovano nel corso del periodo d'imposta: esso non è il luogo in cui viene effettuato il pagamento dei servizi imponibili, ma quello che corrisponde all'indirizzo IP del

³²⁹ In particolare, l'art. 4 della proposta di direttiva considera soggetti passivi dell'imposta sui servizi digitali le entità con ricavi superiori alle soglie citate e l'art. 2 intende per entità «qualsiasi persona giuridica o istituto giuridico che svolge la propria attività attraverso una società o una struttura trasparente ai fini fiscali», escludendo, dunque, dal novero dei soggetti passivi le persone fisiche. Sul punto, cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1511.

³³⁰ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1511; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 286.

³³¹ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1511; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 287.

³³² Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1511; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 287.

³³³ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1511; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 287.

dispositivo utilizzato per la connessione, salva l'individuazione di un metodo di localizzazione più accurato³³⁴.

La *ratio* di questa scelta discende dalla necessità di introdurre un criterio di allocazione dei poteri impositivi munito di razionalità: il valore va tassato nel luogo di origine, ossia nello Stato in cui si trovano gli utenti, dato che è la loro partecipazione che genera valore per l'impresa digitale³³⁵.

Per scongiurare eventuali casi di doppia imposizione, il considerando n. 27 della proposta di direttiva, qualora i ricavi assoggettati all'imposta sui servizi digitali siano anche tassati ai fini delle imposte sul reddito, impone agli Stati membri di consentire la deducibilità del primo tributo (come costo) dall'imponibile del secondo, a prescindere dalla circostanza che le due imposte siano versate nello stesso o in diversi Stati membri³³⁶.

25. Per concludere, nel vigente sistema normativo, la tassazione dell'economia digitale appare ancora un cantiere aperto, con una serie di proposte elaborate in più ambiti - da ultimo, nel G7 dei Ministri delle Finanze, svoltosi a Chantilly il 17 e 18 luglio 2019 -, al fine di determinare un livello minimo d'imposizione effettiva (c.d. *minimum tax*), non necessariamente legato ai tradizionali indici di capacità economica, per aprire la strada all'istituzione dei c.d. "non tributi"³³⁷.

Peraltro, già nel febbraio 2019, l'OCSE, in un proprio rapporto denominato "Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy"³³⁸, successivo ad altri due a cui si è già fatto cenno³³⁹, ha ribadito l'importanza di revisionare i criteri di collegamento esistenti, focalizzando l'attenzione su tre modelli: la partecipazione dell'utente (c.d. "user participation"); l'attribuzione residuale degli utili (c.d. "residual allocation of profits"); la presenza economica significativa (c.d. "significant economic presence")³⁴⁰.

³³⁴ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1512.

³³⁵ Cfr. *Ibidem*; G. Frasoni, *Web tax: miti, retorica e realtà*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento on-line del 5 aprile 2015, consultabile al link: www.rivistadirittotributario.it.

³³⁶ Cfr. E. Della Valle, *La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali*, cit., p. 1513; S.A. Parente, *Digital reality and tax rules*, cit., p. 287.

³³⁷ Cfr. C. Sciancalepore, *Web tax e risorse proprie europee*, cit.; Id., *Appunti sulla tassazione dell'economia digitale*, cit., p. 687, nt. 5. Inoltre, sul tema, cfr. L. Carpentieri, *La sovranità tributaria alla prova dell'Unione europea e delle spinte federaliste interne*, in A. Papa (a cura di), *Le regioni nella multilevel governance europea. Sussidiarietà, partecipazione, prossimità*, Giappichelli, Torino, 2016, p. 233 ss.

³³⁸ Cfr. Oecd, *Public consultation document. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, 13 February 2019 – 6 March 2019, Oecd/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Oecd, Paris, 2019, consultabile in <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>.

³³⁹ V. *supra* nt. 318.

³⁴⁰ Cfr. P. Pistone, *Diritto tributario*, cit., p. 37

Mediante i primi due modelli, è riconosciuto il contributo dell'utente alla creazione del valore nell'economia digitale, superando alcuni postulati dell'*arm's length principle* (ALP)³⁴¹, e sono delineate le regole relative all'attribuzione residuale degli utili³⁴². Il terzo modello, invece, ricollega la potestà impositiva di una giurisdizione fiscale all'esistenza, nel suo territorio, di una presenza economica significativa dell'impresa multinazionale operante sul piano virtuale³⁴³.

In tale contesto, durante il vertice dei Ministri delle Finanze che si è svolto a Fukuoka (Giappone) l'8 e il 9 giugno 2019, in anticipazione del G20 di Osaka del 28 e 29 giugno 2019, è emersa la volontà di condividere un modello di tassazione dell'economia digitale, da adottare entro la fine del 2020, riprendendo i due pilastri elaborati in sede OCSE il 28 e 29 maggio 2019³⁴⁴.

Il c.d. "*Pillar One*"³⁴⁵, denominato "*Unified Approach*" (*rectius*, "Approccio unificato sul trattamento fiscale dell'economia digitale), esplica una funzione "riallocativa", essendo volto a revisionare i criteri di collegamento e di allocazione dei redditi, attraverso una modifica delle disposizioni sul trasferimento degli utili infragruppo, anche in deroga all'*arm's length principle*, e la predisposizione di nuove "*nexus rules*", fondate sui concetti di "partecipazione dell'utente", "significativa presenza digitale ed economica", "approccio basato sulla distribuzione", in modo da riconoscere potestà impositiva alle giurisdizioni nel cui territorio sono localizzati i consumatori e gli utilizzatori dei modelli di *business* digitalizzato.

La proposta di "*new taxing rights*", a cui è seguita una successiva consultazione pubblica³⁴⁶, attraverso l'adozione di scelte condivise, mira a superare il criterio della stabile organizzazione, risalente agli inizi del XX del secolo, ed a redistribuire le potestà impositive tra gli Stati, assoggettando a tassazione, all'interno di un dato territorio, gli utili conseguiti dalle imprese multinazionali (con ricavi superiori ad un determinato ammontare) in esso operanti, anche in mancanza di una presenza fisica.

Il c.d. "*Pillar Two*"³⁴⁷, denominato "*Global Anti-Base Erosion Proposal*" (GloBE), per converso, tende a predisporre un sistema per assoggettare le multinazionali del *web*

³⁴¹ In argomento, cfr. A. Perrone, *Tax competition e giustizia sociale*, cit., p. 42 ss.

³⁴² Cfr. P. Pistone, *Diritto tributario*, cit., p. 37-38.

³⁴³ Cfr. P. Pistone, *Diritto tributario*, cit., p. 38.

³⁴⁴ Cfr. C. Sciancalepore, *Appunti sulla tassazione dell'economia digitale*, cit., p. 687.

³⁴⁵ Cfr. Oecd/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Oecd/G20, *Inclusive Framework on BEPS*, Oecd, Paris, 2019, consultabile in <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, p. 9 ss. In argomento, cfr. T. Rosembuj, *Digital taxation: pillar one and two*, cit., p. 47 ss.

³⁴⁶ Cfr. Public consultation document, *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One*, 9 October 2019 – 12 November 2019, Oecd, Paris, 2019, consultabile in <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>.

³⁴⁷ Cfr. Oecd/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, cit., p. 23 ss. In argomento, cfr. T. Rosembuj, *Digital taxation: pillar one and two*, cit., p. 85 ss.; M. Lane, *GloBe:*

ad un livello minimo di tassazione globale, apportando modifiche alla normativa domestica ed alle disposizioni dei trattati contro le doppie imposizioni, in modo da approntare strumenti capaci di contrastare l'erosione delle basi imponibili e il trasferimento di utili verso giurisdizioni a bassa (o nulla) fiscalità.

A tal fine, anche per il tramite di una consultazione pubblica³⁴⁸, sono state elaborate una serie di misure: l'adozione di una "*income inclusion rule*", disposizione di diritto interno che consentirebbe agli Stati di assoggettare ad imposizione i redditi prodotti dalle stabili organizzazioni o dalle società estere controllate, in mancanza di una tassazione minima effettiva nello Stato in cui tali redditi sono stati conseguiti; la predisposizione di una "*undertaxed payment rule*", norma domestica con cui si verrebbe ad attribuire potestà impositiva allo Stato della fonte, per il tramite di ritenute o precludendo deduzioni, con riferimento ai pagamenti nei confronti di parti correlate, non assoggettati ad un livello minimo di tassazione effettiva nello Stato di residenza del percettore; l'inserimento di una "*switch-over rule*", all'interno delle convenzioni contro le doppie imposizioni, con cui si consentirebbe ad uno Stato di fruire del metodo del credito d'imposta, in luogo di quello dell'esenzione, adottato in precedenza, ove i redditi prodotti da una stabile organizzazione o derivanti da un *asset* immobiliare non siano assoggettati ad un livello minimo di tassazione nello Stato della fonte; la previsione di una "*subject to tax rule*", volta a consentire o precludere l'applicazione delle disposizioni più favorevoli previste dai trattati contro la doppia imposizione, a seconda che una componente di reddito sia o meno assoggettata ad un livello minimo di tassazione.

In considerazione della *ratio* perseguita, si auspica che le proposte avanzate in sede OCSE (con i tre rapporti ed i due *pillars*) possano essere implementate e, soprattutto, ricevere attuazione prima della proliferazione di "*web taxes*" nazionali nei singoli ordinamenti domestici.

learning the lessons of the past, in *Lexology*, 12 novembre 2019, consultabile in www.lexology.com; L. Parada, *The GloBE puzzle: a debate way beyond use of financial accounts*, in *MNE Tax – Multinational Group Tax & Transfer Pricing News*, 18 novembre 2019, consultabile in www.mnetax.com.

³⁴⁸ Cfr. Public consultation document, *Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") – Pillar Two*, 8 November 2019 – 2 December 2019, Oecd, Paris, 2019, consultabile in <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>.