

## La web tax – Profili di sistema

**Sommario: 1. Introduzione. 2. Carattere internazionale della Web tax. 3. Web tax transitoria 4. Web tax del 2019. 5. Web tax su misura per i diversi servizi digitali. 6. La disciplina eurounitaria**

1. La Web tax consiste nella tassazione delle attività delle multinazionali che operano in Rete, ed ha l'obiettivo di garantire equità fiscale e concorrenza leale.

*“La ratio è quella di contrastare l'evasione fiscale tipica delle transazioni online, intese come commercio elettronico diretto o indiretto che sfuggono al regime di tassazione dei Paesi dove vengono fruiti i beni o i servizi venduti e sui quali si producono ricavi. L'esigenza è quella di non consentire che società estere non paghino le tasse nei Paesi dove operano, ma in quelli dove hanno la sede legale che, molto spesso, hanno un'imposizione fiscale molto più bassa di quella dei Paesi membri dell'Unione europea”* come riportava la relazione alla proposta di legge presentata alla Camera dei Deputati dall'On. Francesco Boccia nel 2013 (AC 1662).

Questa proposta, introdotta da un emendamento alla Legge di Stabilità 2014, era poi stata approvata all'unanimità in commissione Bilancio e pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 27 dicembre 2013 (comma 33 della legge n.147 del 27 dicembre 2013).<sup>1</sup>

Di questa disposizione, che sarebbe dovuta entrare in vigore dal 1° gennaio 2014, era però stato dapprima disposto il rinvio al 1° luglio 2014 e poi la definitiva abrogazione ad opera del decreto legge 6 marzo 2014, n.16 come comunicato con un tweet del Presidente del Consiglio dei Ministri il 28 febbraio 2014.

L'art. 1-bis del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, aveva poi introdotto una speciale “procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata”, attraverso cui gruppi multinazionali di rilevanti dimensioni possono verificare in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate l'eventuale sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione. Con questo decreto si istituiva la cosiddetta Web tax transitoria secondo cui le imprese attive sul web con oltre un miliardo di fatturato, che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato per oltre 50 milioni di euro all'anno ed hanno una cd. “stabile organizzazione”, avevano la possibilità di ricorrere all' accertamento con adesione.

L'imposta avrebbe avuto decorrenza dal 1° gennaio 2019, col nome di imposta sulle transazioni digitali, ed essendo business to business avrebbe colpito direttamente non tanto i consumatori, ma

---

<sup>1</sup> Con l'art. 1, comma 33, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. Legge di stabilità per il 2014), era stato introdotto nel D.P.R. n. 633/1972 l'art. 17-bis, che prevedeva l'obbligo di attivazione di una partita IVA in Italia per gli operatori pubblicitari operanti sul web; il comma è stato abrogato dall'art. 2, comma 1, lett. a), del D.L. n. 16/2014, convertito, con modificazioni, dalla Legge 2 maggio 2014, n. 68. Sul punto, cfr. G. Iaselli - A. Tomassini, “‘Web-tax’ in cerca di autore”, in Corr. Trib., n. 4/2014, pag. 297; M. Allena, “The Web Tax and Taxation of the Sharing Economy: challenges for Italy”, in European Taxation, 57 (2017), n. 7; L. Quarantino, “New Provisions regarding the Taxation of the Digital Economy”, in European Taxation, 54 (2014), n. 5

solo gli operatori, con la sola esclusione delle imprese agricole, nonché i contribuenti nel regime forfettario, nel regime dei minimi e l'e-commerce. L'imposta sarebbe stata pari al 3%, da applicare a tutti i servizi effettuati con mezzi elettronici. L'aliquota fissa sarebbe stata applicabile "solo ai gruppi che non aderiscono alla compliance volontaria prevista dalla Web tax 2016 che prevede l'accettazione dello status di contribuente".

2. Si era però osservato che è virtualmente impossibile prevedere una simile imposta con una normativa efficace solo entro i confini nazionali di un singolo paese. Una Web tax dovrebbe avere viceversa carattere internazionale, perché altrimenti avrebbe l'effetto di penalizzare le imprese residenti nei paesi che la applicano, spingendo quelle che non la intendono subire a spostare la propria sede dei paesi in cui realizzare i maggiori risparmi di imposta<sup>2</sup>.

Piuttosto che ricorrere ad interventi di singoli Stati, si è quindi invocata una disciplina a carattere internazionale, soprattutto per individuare la cd. "stabile organizzazione", premessa necessaria affinché le tasse pagate possano dare diritto a un credito di imposta nel paese di origine dell'impresa digitale.

Con l'esclusione soltanto di alcuni, quasi tutti gli Stati europei sostengono infatti l'applicazione di una Web tax a livello euro-unitario. A Tallinn, in Estonia, il 16 settembre 2017, nella riunione del Consiglio Economia e Finanza (Consiglio Ecofin), Italia, Francia, Spagna, Germania, Austria, Bulgaria, Grecia, Portogallo, Slovenia e Romania hanno concordemente chiesto l'introduzione a livello comunitario di nuove linee guida in ambito fiscale che prevedano un'imposta sulle transazioni digitali. La Web tax si applicherebbe ai fatturati e non più ai loro utili, inoltre, secondo la proposta del Parlamento europeo, dovrebbero essere tassati anche i dati degli utenti raccolti dalle web companies.

Tuttavia, proprio l'Estonia, si era dichiarata contraria a quella proposta, poiché considerata un espediente efficace solo sul breve periodo, facendosi promotrice di un progetto a più lungo termine, con una Web tax basata sui contratti stipulati dalle aziende digitali in un determinato paese.

Italia, Francia, Germania e Spagna sono quindi stati nel recente periodo i paesi che più hanno invocato l'introduzione di una Web tax. Anche gli altri Stati membri sono stati a sostegno dell'iniziativa, con le sole eccezioni di Irlanda e Lussemburgo, il cui mancato sostegno alla proposta ha rivelato la malcelata intenzione di favorire a loro vantaggio lo spostamento preferenziale delle sedi delle multinazionali del web nel loro territorio.

È noto tuttavia che qualsiasi modifica alla normativa fiscale di livello euro-unitario deve essere approvata all'unanimità dagli Stati membri.<sup>3</sup>

Il commissario europeo agli Affari Economici e Monetari, Pierre Moscovici, ha del resto riconosciuto, durante una conferenza organizzata a Bruxelles dalla lobby DigitalEurope, che *"la tassazione digitale non è più una questione di se: le aziende del digitale sono tassate al 9%, quelle tradizionali al 23%"*.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Sul punto, cfr. M. Cerrato, "La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. Web tax transitoria)", in Riv. dir. trib., n. 6/2017; M. Antonini - E. Toschetti, "Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi", in Corr. Trib., n. 41/2017, pag. 3177; 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, 24 (2017), n. 5.

<sup>3</sup> La potestà impositiva rientra nelle competenze degli Stati membri, mentre l'Unione europea (UE) dispone solo di competenze limitate in materia. Poiché la politica fiscale dell'UE è finalizzata al corretto funzionamento del mercato unico, l'armonizzazione delle imposte indirette ha preceduto quella delle imposte dirette. La lotta contro l'evasione e l'elusione fiscali dannose è divenuta di recente una priorità strategica. Le misure fiscali devono essere adottate all'unanimità dagli Stati membri. Il Parlamento europeo ha poteri consultivi in materia fiscale, salvo per le questioni di bilancio, per le quali agisce in qualità di legislatore: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/92/general-tax-policy>

<sup>4</sup> <https://www.corrierecomunicazioni.it/digital-economy/web-tax-moscovici-proposta-ue-21-marzo-la-collaborazione-delle-tech-companies/>

Con la legge di Bilancio 2019, art.1, commi 35-50, l'imposta sulle transazioni digitali già introdotta nel 2018, è stata quindi sostituita dalla nuova Web tax denominata "imposta sui servizi digitali".

3. Il 15 giugno 2017 il Senato approvava, dopo il primo via libera della Camera, il disegno di legge n. 2853 di «Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, recante disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo» (c.d. Manovra correttiva).

Con la conversione del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, era tra l'altro introdotta una procedura opzionale speciale di contraddittorio preventivo fra imprese estere e Amministrazione Finanziaria volta all'emersione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, anche per i periodi di imposta precedenti, con la previsione di notevoli benefici premiali.

Si tratta della cd. "Web Tax transitoria", cioè più che di una vera e propria imposta web-tax, di una procedura di "emersione", facoltativa ed attivabile dai soggetti non residenti aventi i requisiti richiesti dalla norma, la cui unica utilità sarebbe stata quella di consentire la previsione anticipata e consapevole degli importi dovuti in considerazione dell'attività svolta sul territorio italiano («Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata»).

In sostanza si trattava di una sorta di procedimento in funzione collaborativa riservato ai player del web, rivolto ad individuare in via sistematica ed unitaria i profitti astrattamente tassabili nel nostro territorio: profitti sino ad allora (ma ancor oggi) non tassabili perché risulta in ogni caso difficile stabilire se gli stessi contribuenti possano ritenersi avere una stabile organizzazione italiana.

Questa Web tax cd. "transitoria" era stata introdotta dunque per permettere ai gruppi multinazionali di definire i debiti pregressi delle proprie stabili organizzazioni in Italia mediante il noto procedimento dell'*accertamento con adesione* beneficiando di un abbattimento delle sanzioni al 50%; della non punibilità del reato di omessa dichiarazione; della possibilità del cd. *adempimento collaborativo* a prescindere dal volume d'affari o di ricavi della stabile organizzazione. Ne erano soggetti destinatari le società ed enti ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, i non residenti nel territorio dello Stato, i dipendenti di gruppi multinazionali. La Web tax della legge di Bilancio 2018 era cioè un'imposta sostitutiva (cedolare del 3%) applicata ai ricavi derivanti dalle prestazioni di servizio effettuate tramite mezzi elettronici, al netto dell'IVA. L'imposta non dipendeva dal luogo di conclusione della transazione: era dovuta sempre e comunque ove i soggetti avessero effettuato un certo numero di prestazioni digitali. Si trattava di un tributo assimilabile ad un'imposta indiretta in quanto colpiva l'intero volume d'affari. L'imposta è stata abolita prima di entrare in vigore. Peraltro, i soggetti non residenti possono comunque cooperare con l'Agenzia delle Entrate, presentando un apposito interpello previsto dall'art. 31-ter del D.P.R 600/1973 (il c.d. ruling internazionale), avente il fine di attestare i rispettivi requisiti sia per configurare una stabile organizzazione nel territorio dello Stato sia per concordare l'attribuzione degli utili e le perdite alla stabile organizzazione.

È chiaro però che quest'ultimo è in realtà uno strumento ordinario per accertare il requisito della stabile organizzazione a valle della produzione dei redditi imponibili già realizzati. L'unico vantaggio che ne deriva è in realtà la possibilità di interagire con l'Amministrazione Finanziaria, al fine di

chiarire e rettificare il trattamento tributario, anche di attività poste in essere nei periodi di imposta per i quali è scaduto il termine di presentazione della dichiarazione, attuando in tal modo un metodo virtuoso di risoluzione con contribuenti speciali, nei cui confronti vi è un rilevante interesse nazionale di stabilire un dialogo, anche al fine di attrarre investimenti in settori tecnologicamente strategici. Resta tuttavia incomprensibile come il legislatore non abbia coordinato la coesistenza delle due procedure, e ciò anche per risolvere i prevedibili futuri contenziosi in materia.

4. La Web tax nella legge di Bilancio 2019<sup>5</sup> consiste in un'aliquota del 3% sui ricavi percepiti da soggetti che erogano alcuni servizi digitali. La dichiarazione dell'imposta è su base annuale e riferita all'ammontare dei servizi tassabili prestati entro 4 mesi dalla chiusura del periodo d'imposta. Il

---

<sup>5</sup> Legge 30 dicembre 2018, n. 145. Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021 art. 1: 35. È istituita l'imposta sui servizi digitali.

36. Sono soggetti passivi dell'imposta sui servizi digitali i soggetti esercenti attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare, realizzano congiuntamente:

- a) un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a euro 750.000.000;
- b) un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali, di cui al comma 37, realizzati nel territorio dello Stato non inferiore a euro 5.500.000.

37. L'imposta si applica ai ricavi derivanti dalla fornitura dei seguenti servizi:

- a) veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia;
- b) messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi;
- c) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

38. Non sono tassabili i ricavi derivanti dai servizi di cui al comma 37 resi a soggetti che, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, si considerano controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante.

39. I ricavi tassabili sono assunti al lordo dei costi e al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette.

40. Il periodo d'imposta coincide con l'anno solare. Un ricavo si considera tassabile in un determinato periodo d'imposta se l'utente di un servizio tassabile è localizzato nel territorio dello Stato in detto periodo. Un utente si considera localizzato nel territorio dello Stato se:

a) nel caso di un servizio di cui al comma 37, lettera a), la pubblicità figura sul dispositivo dell'utente nel momento in cui il dispositivo è utilizzato nel territorio dello Stato in detto periodo d'imposta per accedere a un'interfaccia digitale;

b) nel caso di un servizio di cui al comma 37, lettera b), se:

1) il servizio comporta un'interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, l'utente utilizza un dispositivo nel territorio dello Stato in detto periodo d'imposta per accedere all'interfaccia digitale e conclude un'operazione corrispondente su tale interfaccia in detto periodo d'imposta;

2) il servizio comporta un'interfaccia digitale multilaterale di un tipo che non rientra tra quelli di cui al numero 1), l'utente dispone di un conto per la totalità o una parte di tale periodo d'imposta che gli consente di accedere all'interfaccia digitale e tale conto è stato aperto utilizzando un dispositivo nel territorio dello Stato;

c) nel caso di un servizio di cui al comma 37, lettera c), i dati generati dall'utente che ha utilizzato un dispositivo nel territorio dello Stato per accedere a un'interfaccia digitale, nel corso di tale periodo d'imposta o di un periodo d'imposta precedente, sono trasmessi in detto periodo d'imposta.

41. L'imposta dovuta si ottiene applicando l'aliquota del 3 per cento all'ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo in ciascun trimestre.

42. I soggetti passivi sono tenuti al versamento dell'imposta entro il mese successivo a ciascun trimestre e alla presentazione della dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili prestati entro quattro mesi dalla chiusura del periodo d'imposta. Con il decreto di cui al comma 45 può essere previsto che, per le società appartenenti al medesimo gruppo, per l'assolvimento degli obblighi derivanti dalle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali sia nominata una singola società del gruppo.

43. I soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato e di un numero identificativo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, che nel corso di un anno solare realizzano i presupposti indicati al comma 36 devono fare richiesta all'Agenzia delle entrate di un numero identificativo ai fini dell'imposta sui servizi digitali. La richiesta è effettuata secondo le modalità previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 46. I soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo dei soggetti di cui al primo periodo sono solidalmente responsabili con questi ultimi per le obbligazioni derivanti dalle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali.

44. Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione dell'imposta sui servizi digitali, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni previste in materia di imposta sul valore aggiunto, in quanto compatibili.

45. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro 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, da emanare entro quattro mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono stabilite le disposizioni di attuazione dell'imposta sui servizi digitali.

46. Con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le modalità applicative delle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali.

47. Le disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali si applicano a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto di cui al comma 45.

48. Dall'attuazione della disciplina contenuta nei commi da 35 a 50 non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica. Le amministrazioni interessate provvedono agli adempimenti previsti con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente.

49. Il Ministro dell'economia e delle finanze presenta alle Camere una relazione annuale sullo stato di attuazione e sui risultati conoscitivi ed economici derivanti dalle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali. Nella Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza (DEF), il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento delle finanze presenta una relazione sull'attuazione della disciplina relativa all'imposta sui servizi digitali, anche ai fini dell'aggiornamento degli effetti finanziari derivanti dagli stessi.

50. I commi da 1011 a 1019 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, sono abrogati.

versamento dell'imposta va effettuato, invece, entro il mese successivo a ciascun trimestre. Le disposizioni di attuazione dell'imposta sui servizi digitali avrebbero dovuto sopraggiungere entro 4 mesi dalla data di entrata in vigore della legge di Bilancio (1° maggio 2019). L'imposta sarebbe stata operativa dal sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del citato decreto attuativo (non oltre il 30 luglio 2019). Ai fini dell'accertamento, della riscossione e delle sanzioni, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni in materia IVA in quanto compatibili

Quanto ai soggetti interessati dalla Web Tax della legge di Bilancio 2018, ne erano destinatari i soggetti che in un anno avessero effettuato più di 3.000 prestazioni di servizi digitali, con esclusione delle operazioni verso i soggetti privati, trattandosi dunque d'imposta destinata a colpire unicamente le operazioni *business to business*.

I soggetti colpiti dalla Web tax della legge di Bilancio 2019 sono quelli che prestano servizi digitali ed hanno un ammontare complessivo di ricavi pari o superiore a 750 milioni di euro, di cui almeno 5,5 milioni realizzati nel territorio italiano per prestazione di servizi digitali.

Viceversa, nella Web tax della legge di Bilancio 2018 andavano considerati soltanto i servizi prestati tramite mezzi elettronici, o attraverso Internet o una rete elettronica.

La Web tax 2019 invece ha ad oggetto in particolare i ricavi dai seguenti servizi digitali:

- a) veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia;
- b) messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale, che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi;
- c) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

5. Questa elencazione denota una certa immaturità del legislatore [e dei suoi addetti e consulenti] nei confronti dell'economia digitale e dello sviluppo attuale e futuro delle reti di comunicazione e di trasmissione dei dati.

Non sembra innanzitutto presentare una determinante e tantomeno apprezzabile rilevanza, ai fini della migliore regolazione della tassazione dei servizi digitali, il luogo in cui il soggetto che eroga tali servizi possiede una stabile organizzazione.

La semplice individuazione di una stabile organizzazione, ai fini fiscali, potrebbe essere addirittura motivo di facile elusione nel caso diffusissimo di server virtuali, ai quali non serve neppure un luogo fisico cui riferire l'attività da essi svolta, potendo questi – per loro natura - operare senza personale ed all'interno di altri dispositivi, senza essere rilevabili dai comuni sistemi di tracciamento.

È noto oltretutto che in Internet il luogo di svolgimento delle attività dei soggetti che entrano in rete è del tutto irrilevante ai fini delle fatturazioni dei costi dei relativi servizi di comunicazione.

Ciò che conta, in definitiva, è piuttosto la natura e la tipologia dei singoli servizi digitali forniti all'utenza, ai fini dell'individuazione dell'esatta misura in cui questi possano ritenersi imponibili.

I servizi digitali cui la normativa sinora adottata intende riferirsi sono in particolare:

- servizi resi al commercio, in particolare consistenti dell'intermediazione tra soggetti che intendono acquistare o vendere beni e servizi, quali ad esempio EBAY o UBER. In questi casi occorre distinguere tra l'imposizione dei servizi resi dai singoli operatori che, da un lato, si avvalgono del servizio digitale come acquirenti o venditori oppure utenti, e dall'altro, dal vero e proprio servizio di intermediazione svolto dalla multinazionale del Web per mettere in comunicazione gli operatori, che a loro volta sono utenti del servizio di intermediazione digitale. Quest'ultimo è dunque un servizio il cui corrispettivo è l'unico idoneo ad essere oggetto dell'imposizione attraverso la normativa Web tax, e non c'è motivo di confonderlo con ciò che viene attribuito ai singoli operatori-utenti del servizio;
- servizi di pubblicità e promozione di varia natura, quali quelli svolti da colossi del Web come p.es. Facebook o Youtube, attraverso i quali vengono veicolati prodotti multimediali i cui proventi sono girati dalla stessa multinazionale del Web ai rispettivi autori, oppure che sono predisposti da quest'ultimi in funzione di pubblicità di prodotti o servizi dagli stessi rivolti od offerti ad altra utenza. Anche in questo caso occorre distinguere tra i proventi attribuiti alle multinazionali del Web, a contenuto essenzialmente di intermediazione, e quelli destinati agli operatori-utenti del servizio;
- servizi di condivisione di prodotti audiovisivi (NETFLIX, SKY ON DEMAND, SPOTIFY e lo stesso YouTube), attraverso i quali sono lecitamente condivisi in rete prodotti audiovisivi, molti dei quali soggetti a copyright, talora in cambio di corrispettivi in abbonamento o a richiesta, i cui proventi sono divisi secondo gli accordi preventivamente intercorsi tra le parti;
- servizi di analisi, elaborazione ed eventuale rivendita a terzi dei dati acquisiti in occasione di servizi resi all'utenza, quali quelli connessi alla localizzazione avanzata degli utenti, di veicoli o di aeromobili, oppure di cloud computing o storage, nel rispetto (talora eluso) della riservatezza.

Quest'ultimo è il caso più controverso, ad es. di GOOGLE, FACEBOOK o DROPBOX, i cui servizi garantiti all'utenza, formalmente gratuiti, sono in realtà resi in cambio della fornitura, spesso inconsapevole, di dati di varia natura acquisiti dagli stessi beneficiari dei servizi. Basti pensare ad esempio al servizio di individuazione del migliore percorso attraverso Google Maps o WAZE, in cui i dati elaborati da quest'ultimi sono forniti in forma anonima e collettiva dalla stessa utenza che ne beneficia. In questo caso resta ancor più difficile individuare un reddito tassabile, visto che il servizio è in realtà reso in collaborazione tra player e utenti, e consiste in effetti in uno scambio alla pari di dati e servizi, la cui utilità è fuori discussione e supera ogni remora di tutela della riservatezza, anche per effetto del consenso prestato di volta in volta da ciascun utente, richiesto ed accordato on-line. Lo stesso è a dirsi della fornitura apparentemente gratuita, o a prezzi estremamente contenuti, di un determinato sistema operativo per dispositivi mobili o per personal computer (ANDROID, IOS, WINDOWS, MACOS) oppure di un determinato browser (ad es. Explorer, Chrome, Mozilla, Opera), il cui utilizzo rappresenti non soltanto un mezzo, ma anche e soprattutto un'occasione ed un canale permanente di scambio di dati tra la Web corporation e l'utenza, per di più su scala mondiale, come tale idonea a generare profitti di proporzionale entità e rilevanza, la cui imposizione però non dovrebbe prescindere anche qui dalla natura della prestazione e del servizio, che in ogni caso si caratterizza per una tecnica di scambio mutuale dei dati acquisiti e dei servizi generati in tale ambito.

Se si ritenesse diversamente, attribuendo rilevanza esclusiva al dato impalpabile ed incerto della sede della stabile organizzazione, si realizzerebbe un'evidente disparità tra soggetti e fattispecie di natura radicalmente diversa, difficilmente assimilabile a quanto sinora conosciuto e realizzato nella pratica commerciale.

Né sembra secondario, a tale proposito, il rilievo assunto, nel presente, particolare momento storico, dall'evoluzione dei sistemi e dei servizi digitali, che si situa attualmente alla vigilia dell'ineludibile avvento del 5G e delle tecnologie Blockchain.

Quest'evoluzione determinerà indubbiamente un'accentuazione delle modalità di cooperazione on-line tra utenti e fornitori di servizi digitali, il che non potrà che comportare un aggiornamento necessario ed irrinunciabile delle relative tecniche di imposizione fiscale<sup>6</sup>.

6. Quanto alle piattaforme digitali rivolte alle vendite a distanza, nell'ottica di dare attuazione alla direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio del 5 dicembre 2017, in materia di vendite a distanza di beni effettuate tramite piattaforme elettroniche, il DL 14 dicembre 2018, n. 135 (cd. "semplificazioni") aveva previsto, in sede di conversione (L.11/02/2019 n° 12), che le piattaforme digitali (AMAZON, ALIBABA, EBAY) che facilitano determinate vendite a distanza di telefoni cellulari, tablet, computer e laptop, fossero soggetti passivi ai fini IVA.

Peraltro, considerato che la direttiva va rivisitata entro il 2021, il DL 30 aprile 2019, n. 34 ("crescita") ha rinviato l'entrata in vigore della disposizione al 2021, pur introducendo nel frattempo alcuni obblighi informativi a carico delle piattaforme, tra cui l'obbligo di trasmissione all'Agenzia delle entrate, entro il mese successivo a ciascun trimestre, dei dati identificativi di ciascun fornitore, e dei relativi volumi di vendita in Italia.

La Web tax approvata in Francia è sostanzialmente in linea con la versione proposta dalla Commissione Ue nel marzo 2018, dopo che la proposta Ue aveva ricevuto il veto di Svezia, Danimarca, Finlandia e Irlanda, che ne proponevano un'applicazione limitata alle sole prestazioni di carattere pubblicitario.

La posizione francese è però da valutare alla luce dell'emanazione di un documento Ocse, recepito appieno dal G20 giapponese di giugno 2019 di Osaka, che si limita alla sola modifica della definizione di stabile organizzazione.

La legge francese dispone, tra l'altro, che il parlamento sia annualmente informato sui progressi conseguiti in sede europea e Ocse sulla forma meglio coordinata di imposizione del settore, nonché sulle differenze fra commercio ordinario ed *e-commerce* allo scopo di migliorare le relative disposizioni tributarie.

Anche la Spagna, nel frattempo, ha approvato – alla sola Camera, per il momento – la sua Web tax in versione analoga a quella disegnata in sede Ue. E la Gran Bretagna ha avviato una pubblica consultazione su una proposta di legge sostanzialmente analoga.

---

<sup>6</sup> I Sole 24 Ore - 2019-09-28 - Norme &tributi - Giuseppe Latour, pag.16 "Web tax su misura per i diversi servizi digitali"

Sulla tassazione delle società digitali attualmente non tassate e su un'imposta minima sugli utili. L'Ocse è al lavoro: la proposta sarà presentata entro il 17 ottobre, quando a Washington si terrà il prossimo G20. Lo ha annunciato Pascal Saint-Amans, che guida i negoziati come direttore del Centre for Tax Policy and Administration Ocse, spiegando che si stanno compiendo progressi, ma che è ancora necessario chiarire alcune questioni chiave. "Il processo multilaterale è in corso. Avevamo bisogno di una spinta politica e penso che ora che c'è stata rilancerà le discussioni"<sup>7</sup>.

La "spinta politica" è arrivata dal G7 di Biarritz. Nel corso del vertice è stato sottolineato l'impegno per aggiornare le norme fiscali internazionali, in particolare per quanto riguarda i giganti della tecnologia entro il prossimo anno. "Raggiunto un ottimo accordo sulla Web tax", ha annunciato il presidente francese, Emmanuel Macron, nel corso della conferenza stampa insieme al presidente Usa Donald Trump. Sul tema, ha detto Macron, "c'è stato molto nervosismo a fronte di una serie di malintesi", ma il lavoro "dei nostri ministri ci ha consentito" di arrivare a un risultato positivo. Il nostro obiettivo, ha detto, "è di arrivare a una regolamentazione della materia a livello internazionale in ambito Ocse e una volta che questa intesa sarà stata raggiunta la legislazione francese verrà superata e nel caso le imposte pagate in eccesso verranno rimborsate".

L'accordo arriva in un momento di massima tensione, sulla Web tax. La Francia come detto ha già intrapreso la strada della tassa sui servizi digitali: il parlamento a luglio ha approvato l'introduzione di un'addizionale del 3% sui ricavi maturati attraverso servizi digitali in Francia per le aziende con più di 25 milioni di euro di fatturato sul mercato nazionale e con 750 milioni di euro di fatturato a livello globale. E dopo Parigi anche Madrid si prepara con il nuovo governo a adottare la Web tax, ha assicurato il ministro spagnolo dell'Economia ad interim Nadia Calvino.

Macron aveva definito il sistema che fornisce alle società uno "status di paradiso fiscale permanente" semplicemente "pazzo". Mentre Trump aveva minacciato di rispondere all'imposta francese sui servizi digitali con l'innalzamento di tasse sulle importazioni di vino francese negli Stati Uniti. Ma è sull'intero fronte europeo che il tema sta emergendo con forza. La presidente della Commissione europea, Ursula Von Der Leyen, nel presentare il suo programma ha sottolineato la volontà di intervenire su questo fronte convinta che il prelievo fiscale deve avvenire laddove vengono generati i profitti, dando contributo allo stato sociale, ai sistemi scolastici e universitari, alle infrastrutture pubbliche.

Rivolgendosi al governo USA, il presidente Macron aveva chiesto collaborazione per una riforma globale fiscale, così da costringere anche i giganti tecnologici a contribuire equamente al bene comune. Ma "i grandi player digitali non lo stanno facendo", aveva dichiarato: "Io non sono d'accordo con l'attuale sistema, non penso vada bene nemmeno per i lavoratori americani", riferendosi al fatto che gli Over the Top hanno al momento la facoltà di detenere la propria sede legale europea, e quindi di versare le tasse, in veri paradisi fiscali, come il Lussemburgo e l'Irlanda, a prescindere da dove vengono generate le revenue.

---

<sup>7</sup> <https://www.corrierecomunicazioni.it/digital-economy/web-tax-la-proposta-ocse-sul-tavolo-del-g20/>

In questo contesto conflittuale il nostro Paese ha annunciato un rinvio della Web tax. “Eravamo in attesa di decisioni a livello europeo per avere provvedimenti concordati, poi rimandate – aveva annunciato a luglio il ministro dell’Economia e Finanze, Giovanni Tria, in audizione davanti alle commissioni Bilancio di Camera e Senato -: vedremo quale sarà la decisione e come saranno accolte le proposte dell’Ocse, in ogni caso siamo in tempo per far partire questo provvedimento per l’anno prossimo. Non ci sono problemi di bilancio”.

Si è poi allentata la tensione al G7 di Biarritz appena concluso in cui sembra raggiunto un accordo, anche sulla Web tax<sup>8</sup>. Dopo una partenza agguerrita da parte di Washington, che minacciava di tassare le importazioni di vino francese negli Stati Uniti come ritorsione per un’eventuale linea dura di Parigi, i due Paesi hanno trovato un punto d’intesa.

Come riporta *Le Monde*, il fisco francese si impegnerà a rimborsare alle multinazionali americane – a partire dai GAFA (acronimo di Google, Apple, Facebook, Amazon) – la differenza tra la tassazione del 3% applicata da Parigi e ciò che verrà deciso nelle discussioni in corso tra i Paesi Ocse a proposito di una Web tax internazionale. In sostanza, nel caso in cui la tassazione internazionale entrasse in vigore dal 2021, la Francia calolerà quanto è stato versato dalle diverse aziende nel 2019 e nel 2020, e se quelle cifre fossero inferiori al 3% dei ricavi, le compagnie riceverebbero allora un credito d’imposta.

*“Si tratta di un buon compromesso”*, si legge nelle parole del ministro francese dell’economia, Bruno Le Maire, riportate ancora da *Le Monde*. *“Gli americani potranno dire che, dal 2019, sarà applicata una soluzione internazionale alla questione, e noi potremo dire che, dal 2019, ci sarà una tassazione dei colossi digitali grazie alla nostra tassa”*, ha commentato ancora Le Maire.

Sebbene fin da subito Trump si sia opposto a questa misura, ritendendola ingiustamente “punitiva” per le aziende americane, la mossa francese ha comunque avuto il merito di accelerare i tempi e di riportare all’ordine del giorno dell’agenda mondiale la necessità di una Web tax internazionale. I nuovi accordi in merito che escono dal summit di Biarritz sono un ulteriore passo in quella direzione.

L’accordo programmatico per il nuovo governo, consegnato l’altra sera al premier incaricato Giuseppe Conte <sup>9</sup>torna sulla Web tax, definita «necessaria per le multinazionali del settore che spostano i profitti e le informazioni in paesi differenti da quelli in cui fanno business».

La formulazione del “principio programmatico” lascia intravedere la mano del primo promotore della Web tax italiana - nata e subito abortita nel 2013 - Francesco Boccia, uno dei più convinti assertori degli Over the top digitali come soggetti fiscali passivi. Non è però chiaro se, nei nuovi intendimenti, la digital tax sarà quella già approvata nelle due ultime leggi di stabilità (e mai entrate in vigore per mancanza dei decreti attuativi) o altro.

La struttura della digital tax attualmente solo virtualmente in vigore è molto simile al modello francese e strettamente imparentato con tutte le imposte digitali “nazionali” in vigore. A cominciare

---

<sup>8</sup> [https://www.agi.it/estero/temi\\_g7\\_biarritz-6073491/news/2019-08-24/](https://www.agi.it/estero/temi_g7_biarritz-6073491/news/2019-08-24/)

<sup>9</sup> «Il Sole 24 Ore» su <https://www.ilsole24ore.com/art/rispunta-web-tax-anni-senza-decreti-attuativi-ACT1Dwg>

dal fatto che, come l'Iva e a differenza delle tasse sulle società (e sulle persone fisiche), la Web tax si applica in percentuale sui ricavi e non invece sul reddito.

Le soglie per l'accesso alla "digital service tax" (DST) sono un fatturato globale di almeno 750 milioni di euro, di cui almeno 5,5 realizzati sul territorio italiano per «prestazione di servizi digitali».

In questa tipologia di servizi sono compresi sia la pubblicità sul web, sia la messa a disposizione del pubblico di un'interfaccia digitale multilaterale che consenta l'interazione tra utenti (le piattaforme "social") sia infine la trasmissione di dati generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale (i motori di ricerca). La tassa digitale si dovrebbe pagare al lordo dei costi (è appunto "sui ricavi"), ma al netto dell'Iva e delle altre imposte indirette.

Attualmente in Europa tutti i progetti di DST somigliano a quello italiano (e francese), dalla Spagna (tassa del 3% sulle transazioni digitali) alla Germania (idem) fino alla Gran Bretagna (2% sui ricavi). L'Ungheria dal 2017 applica un'aliquota mobile (dal 5,3% al 7,5%) solo sulla pubblicità online e solo su quella in lingua magiara.

La normativa approvata due mesi in Francia - e che ha determinato la reazione degli Usa all'ultimo G7 - riguarda i cosiddetti "GAFA" (Google, Amazon, Facebook e Apple) ma di fatto colpisce una trentina di giganti internet del mondo (tra cui Alibaba, Airbnb, Booking, Zalando, Ebay, Twitter, Axel Springer) ed è attesa a un gettito di 400 milioni per il 2019 e 650 milioni nel 2020. L'obiettivo della legge è tassare le imprese che «creano valore aggiunto grazie agli internauti francesi», imponendo un prelievo pari al 3% dei ricavi dei gruppi che generano affari globali per più di 750 milioni di euro in totale e più di 25 milioni in Francia.

Dopo la minaccia del presidente Usa Donald Trump di applicare dazi sui prodotti francesi, Parigi ha ulteriormente relativizzato l'efficacia della DST (che già in origine era previsto che sarebbe stata rivisitata nel 2023 alla luce dei nuovi accordi internazionali, con un meccanismo di eventuali compensazioni) stabilendo che gli effetti della tassa digitale francese a partire dal 2021 verranno confrontati con quelli determinati dall'imposta che l'Ocse presenterà il prossimo anno come tassa digitale globale "unificata".

Web Tax europea al 3%: era questa la proposta presentata dalla Commissione UE il 21 marzo 2018 con l'obiettivo di assicurare la tassazione delle imprese multinazionali digitali.

La proposta europea muoveva dalla consapevolezza dell'inadeguatezza dei vigenti criteri della fiscalità internazionale a disciplinare i nuovi modelli di business emergenti. Le cosiddette "*digital enterprises*" si distinguono infatti da quelle tradizionali per ciò che concerne il modo in cui il valore è creato in ragione di diversi elementi tra cui la capacità di svolgere attività a distanza, il contributo degli utenti finali per la creazione di valore, l'importanza delle attività immateriali.

La Commissione UE evidenzia come l'applicazione all'economia digitale delle attuali norme in materia di imposta sulle società ha determinato un'evidente asimmetria tra il luogo in cui gli utili sono tassati e quello dove è creato il valore, specialmente nel caso di modelli imprenditoriali che dipendono dalla partecipazione degli utenti.

In particolare, dal punto di vista fiscale il processo di digitalizzazione determina due importanti conseguenze:

- in primo luogo, i profitti che un'impresa digitale ricava potrebbero provenire da una giurisdizione fiscale in cui l'impresa che esercita un'attività digitale non è fisicamente stabilita e dove quindi i ricavi generati da tali attività non possono essere tassati in base alle norme tradizionali;
- inoltre, anche se un'impresa ha una stabile organizzazione nella giurisdizione in cui si trovano gli utenti, il valore creato attraverso la partecipazione degli utenti non viene preso in considerazione ai fini della determinazione della quota dell'imposta che dovrebbe essere versata in ciascun paese.

Con la proposta di Direttiva COM(2018) 148 si introduce un'imposta europea del 3% sui ricavi per specifiche tipologie di servizi digitali che si caratterizzano per un significativo contributo apportato dagli utenti alla creazione del valore. La partecipazione degli utenti rappresenta il punto centrale della nuova disciplina europea in quanto si richiede che, attraverso di essa, gli utenti apportino un contributo essenziale all'esercizio dell'attività di business consentendo all'impresa di trarne ricavi.

I servizi che generano i ricavi cui applicare l'"*Imposta sui servizi digitali*" (cd. "*ISD*") consistono nella:

- collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia (ad esempio Google);
- messa a disposizione degli utenti di un'interfaccia digitale multilaterale per interagire con altri utenti ed eventualmente agevolare cessioni di beni e prestazioni di servizi (ad esempio *forum o social network*);
- trasmissione di dati raccolti dagli utenti e generati dalle attività digitali da questi svolte sulle interfacce digitali.

L'ISD sui "giganti del web" (*i.e.*, Apple, Google, Amazon, Facebook) secondo la Commissione UE saranno tenuti a pagare l'imposta nel luogo in cui generano i profitti e il valore viene creato<sup>10</sup>.

In particolare, essa si applicherà a tutte le imprese multinazionali che soddisfano i seguenti requisiti:

- importo totale annuo dei ricavi a livello mondiale dichiarati dall'entità superiore a 750 milioni di euro. Come evidenziato nella proposta di Direttiva la previsione di tale soglia limita l'applicazione dell'imposta alle imprese di maggiore dimensione le quali sempre più spesso sono responsabili di pratiche di *aggressive (tax planning)* volte a traslare i profitti verso giurisdizioni caratterizzate da una fiscalità vantaggiosa;
- importo totale dei ricavi dichiarati nell'ambito dell'Unione Europea superiore ai 50 milioni di euro.

---

<sup>10</sup> [https://valente-geb.squarespace.com/s/2019\\_18-09\\_ISPI\\_PV\\_Web-Tax-nel-cantiere-di-Bruxelles.pdf](https://valente-geb.squarespace.com/s/2019_18-09_ISPI_PV_Web-Tax-nel-cantiere-di-Bruxelles.pdf)

L'ISD viene riscossa sui ricavi lordi totali, al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte analoghe. Nel caso in cui un'entità appartenga a un gruppo consolidato, occorre tenere conto dei ricavi a livello mondiale dichiarati dal gruppo nel suo insieme e dei ricavi imponibili che lo stesso ottiene all'interno dell'Unione Europea.

Con riferimento al luogo di applicazione dell'imposta, l'ISD si applica nello stato membro o negli stati membri in cui si trovano gli utenti, indipendentemente dal fatto che abbiano contribuito finanziariamente a generare tali ricavi.

Tale previsione si fonda sul principio secondo cui è la partecipazione dell'utente alle attività digitali dell'impresa che genera il valore per l'impresa stessa, che non sempre comporta un pagamento da parte dello stesso (come, per esempio, nell'ipotesi in cui gli utenti visualizzino un annuncio pubblicitario su un'interfaccia digitale) o che può comportare il pagamento soltanto da parte di alcuni utenti (ad esempio, le interfacce digitali multilaterali dove solo alcuni utenti devono pagare per accedere all'interfaccia, mentre altri possono accedervi gratuitamente).

Sulla proposta di Direttiva COM (2018) 148 è intervenuto anche il Parlamento europeo con la Risoluzione del 13 dicembre 2018, proponendo di ampliare il campo di applicazione della Direttiva sulla tassazione delle imprese digitali che operano nell'UE. In particolare, le modifiche apportate alla normativa europea mirano a:

- inserire nell'elenco dei servizi digitali tassabili anche la fornitura di *“contenuti su un'interfaccia digitale come video, audio, giochi o test”* (le piattaforme online che vendono contenuti digitali, come Netflix, potrebbero quindi essere tassate);
- ridurre di 10 milioni di euro, rispetto alla proposta avanzata dalla Commissione europea, la soglia minima al di sopra della quale i redditi sono soggetti a tassazione. Le norme si applicherebbero quindi a qualsiasi impresa che generi entrate all'interno dell'UE superiori a 40 milioni di euro.

Il Parlamento ribadisce che l'ISD è una misura temporanea in attesa di una soluzione definitiva. La sua vigenza risulta subordinata dell'adozione della Direttiva che definisce il concetto di *“presenza digitale significativa”* [COM (2018) 147] e all'introduzione di una vera base imponibile comune e consolidata per le imprese UE (CCCTB).

Secondo i dati riportati dalla Commissione UE nella Comunicazione [COM (2018) 146] *“(n)egli ultimi sette anni la crescita media annua dei ricavi delle principali imprese digitali è stata del 14% circa, contro il 3% per le società del settore informatico e delle telecomunicazioni e lo 0,2% per le altre multinazionali”*.

La proposta europea, tuttavia, non ha ancora trovato attuazione<sup>11</sup> a causa del mancato raggiungimento dell'unanimità tra gli stati membri dell'Unione Europea. Si attende dunque l'intervento dell'OCSE entro il 2020 per l'adozione di una *Web tax* che sia condivisa a livello globale.

---

<sup>11</sup> <https://www.ispionline.it/it/pubblicazione/web-tax-nel-cantiere-di-bruxelles-23888>

**Sergio Santoro**

Presidente aggiunto del Consiglio di Stato

Pubblicato l'1 ottobre 2019