

# **La tassazione della *digital economy*: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali**

Prof. Giuseppe Corasaniti  
Università degli Studi di Brescia  
13 novembre 2020

# La digitalizzazione dell'economia e la «crisi» dei moderni sistemi tributari

Sotto il profilo fiscale, la *digital economy* pone rilevanti problemi con riguardo alla (in)capacità dei moderni sistemi tributari – nazionali e internazionale – di assicurare una corretta ripartizione della potestà impositiva tra Stati.

Tali problemi trovano ostacolo alla loro risoluzione sia nella coesistenza di criteri di collegamento personale e reale all'imposizione, sia nell'attuazione – da parte delle grandi multinazionali operanti nel settore digitale – di schemi di pianificazione fiscale aggressiva volti a ridurre e/o azzerare il carico fiscale che su di esse dovrebbe gravare.

# L'Action 1 del Progetto BEPS

Per tentare di porre rimedio alla dislocazione artificiosa dei profitti delle grandi multinazionali digitali verso territori caratterizzati da una leggera (se non nulla) pressione fiscale, nell'intento di «erodere» le rispettive basi imponibili e ridurre, di conseguenza, il carico impositivo (c.d. fenomeni di «*Base erosion and profit shifting*» o «BEPS»), l'OCSE ha predisposto:

- nel febbraio 2013, un Rapporto «introduttivo» di carattere generale denominato «***Addressing base erosion and profit shifting***»;
- il 19 luglio 2013, un Piano d'azione denominato «*Action Plan on base erosion and profit shifting*», dedicando l'**Action 1** («***Addressing the tax challenges of the digital economy***») ai fenomeni BEPS generati nello specifico dall'economia digitale;
- il 5 ottobre 2015, il Rapporto finale «***Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – Final Report***», ove si rilevava la necessità di «revisionare» il concetto di «*nexus*» e si proponeva l'introduzione, alternativa, di una *withholding tax* o di una *equalization levy*.

# ***L'Interim Report*** **e i processi di creazione del valore**

Il 16 marzo 2018 l'OCSE ha pubblicato un Rapporto intermedio denominato «***Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018***», illustrando i progressi effettuati dalla *Task Force on the Digital Economy* (TFDE), con la collaborazione dell'*Inclusive Framework on BEPS*, e anticipando le conclusioni che avrebbero dovuto essere adottate entro la fine del 2020.

Di rilievo centrale, nell'*Interim Report*, è la riflessione in merito alle modalità in cui, nei *business* di natura digitale, i dati e la partecipazione degli utenti possano contribuire alla creazione di valore. Di conseguenza, ci si è domandati se il luogo in cui tale valore viene realizzato debba considerarsi rilevante ai fini dell'assoggettamento ad imposizione dei profitti conseguiti dalle multinazionali digitali.

Difatti, in un contesto economico che consente alle imprese di operare al di fuori della giurisdizione di appartenenza ma in assenza di una presenza fisica (*i.e.*, stabile organizzazione) su un altro territorio, nonché di interagire tramite piattaforme *online* con utenti e consumatori finali ovunque localizzati, la preoccupazione del *Report* era che si creasse un «disallineamento territoriale» idoneo a sottrarre ad imposizione una porzione rilevante dei profitti conseguiti dalle imprese stesse, (profitti) in parte derivanti dall'interazione (cui fa seguito una potenziale creazione di valore aggiunto per il *business*) con gli utenti.

# *segue*

Ai fini dell'assoggettamento ad imposizione del «valore» generato dai *business* digitali si ravvisano talune criticità, specie con riguardo agli elementi che dovrebbero rendere possibile in concreto l'espressione di tale valore, ovvero:

➤ **data** – in sé e per sé considerati, non possiedono alcun valore: difatti, l'utilità economica che può scaturire dall'utilizzo dei dati (*input*) è direttamente proporzionale alla capacità dell'impresa di raccogliarli, processarli e analizzarli, con l'ausilio di algoritmi matematici specificamente predisposti, in modo tale da convertirli in *output* capaci di generare un ritorno economico;

➤ **user participation** – l'eventuale valore da essa generato non è agevolmente stimabile. Si consideri, al riguardo, che:

- in talune tipologie di *business* digitali, quali quelle rappresentate dalle piattaforme di *social network*, alcuni utenti potrebbero limitarsi a possedere un *account* privo di contenuti rilevanti e di interazioni frequenti: in casi del genere è arduo immaginare la creazione di un valore per l'impresa titolare della piattaforma;
- è possibile che il contributo dell'utente generi un «dis-valore» per l'impresa, nel caso in cui l'attività interattiva si concretizzi nella condivisione di contenuti inopportuni e potenzialmente idonei a cagionare un danno reputazionale all'impresa stessa.

## *segue*

Sia con riguardo ai «*data*» sia alla «*user participation*» si pone inoltre il problema di individuare la giurisdizione entro la quale il valore possa ritenersi generato e, di conseguenza, assoggettato a tassazione.

Negli anni sono state elaborate diverse proposte, in ambito internazionale, tutte generalmente volte ad attribuire la potestà impositiva al luogo di ubicazione dell'utente. Ma l'individuazione di tale luogo non risulta semplice, specie considerando i diversi possibili indicatori astrattamente utilizzabili e sull'impiego dei quali non è mai stato raggiunto un accordo definitivo.

La dottrina internazionale si è dunque interrogata sulla possibilità di «estendere» anche al settore delle imposte sui redditi il quadro giuridico già predisposto per l'Iva, soluzione che pare ragionevole per le seguenti ragioni:

- taluni *business* digitali forniscono servizi a titolo gratuito ma, a fronte di quanto reso, ricevono in realtà un «corrispettivo» non tradizionale, rappresentato da informazioni personali degli utenti da cui l'impresa può trarre profitto sia predisponendo spazi pubblicitari «mirati» sia cedendo a terzi i dati in suo possesso;
- l'estensione dei principi vigenti in materia di Iva anche al settore delle imposte sui redditi garantirebbe la tutela dei diritti della *market jurisdiction*.

# Il Piano d'azione dell'Unione europea

Nel marzo 2018 la Commissione europea ha pubblicato il proprio *Action Plan* in tema di tassazione dell'economia digitale, definitivamente abbandonato nell'anno successivo, formulando, in particolare, due Proposte di direttiva:

1. **COM(2018) 147 final** (c.d. *comprehensive solution*) – proponeva di «rivedere» il tradizionale concetto di «stabile organizzazione» definendo una normativa idonea a stabilire un nesso imponibile per le imprese digitali operanti a livello transfrontaliero e aventi una «presenza digitale significativa». Ai fini dell'attribuzione degli utili all'impresa digitale, si riteneva inoltre opportuno modificare adeguatamente la vigente disciplina in materia di *transfer pricing*;

2. **COM(2018) 148 final** (c.d. *targeted solution*) – proponeva di istituire (provvisoriamente) un'imposta indiretta sui servizi digitali (c.d. ISD) da applicarsi, con aliquota pari al 3%, sui ricavi lordi di un'impresa provenienti dalla fornitura dei servizi digitali specificamente individuati dall'art. 3, al netto dell'Iva e di altre imposte analoghe.

Il luogo di imposizione era individuato nello Stato membro in cui si trovava l'utente, indipendentemente dal fatto che quest'ultimo avesse contribuito finanziariamente a generare ricavi per l'impresa e, per identificare i soggetti passivi dell'ISD, si contemplavano soglie di fatturato minime.

# Brevi cenni in merito ai contributi italiani in tema di economia digitale

Il legislatore italiano, sin dal 2014, ha effettuato diversi tentativi – perlopiù falliti – volti all'introduzione di una *web tax* nazionale che, ad oggi, risulta in effetti in vigore (seppur appaia difficile immaginare una sua concreta operatività) grazie all'art. 1, co. 678 ss. della l. 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. Legge di Bilancio 2020), che ha eliminato la necessità di emanazione di un decreto ministeriale di attuazione.

L'***imposta sui servizi digitali*** attualmente in vigore è stata originariamente introdotta dall'art. 1, co. 35 ss., l. 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. Legge di Bilancio 2019) e, nella versione definitiva (come modificata dalla Legge di Bilancio 2020), la sua disciplina contempla un'aliquota del 3% da applicarsi sull'ammontare dei ricavi lordi realizzati dal soggetto passivo nel corso dell'anno solare, al netto dell'Iva e di analoghe imposte indirette.

Devono considerarsi **soggetti passivi** coloro che esercitino un'attività di impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, nell'anno solare precedente rispetto a quello di fornitura dei **servizi digitali** (ex art. 1, co. 37, Legge di Bilancio 2019), realizzino congiuntamente: *i)* un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a euro 750.000.000; *ii)* un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali realizzati nel territorio dello Stato non inferiore a euro 5.500.000



***segue***

## **L'introduzione della «stabile organizzazione digitale»**

Di maggior rilievo appare tuttavia l'introduzione, ad opera dell'art. 1, co. 1010, della Legge di Bilancio 2018 di significative modifiche all'art. 162 Tuir, dedicato alla disciplina della «stabile organizzazione».

Al riguardo si tenga anzitutto presente che, sebbene la «revisione» del concetto di «*nexus*» rappresenti un'indiscutibile priorità nel contrasto alle sfide poste dalla digitalizzazione dell'economia, tuttavia la disciplina internazionale di riferimento è tuttora contenuta nell'art. 5 del Modello di Convenzione OCSE (cui le legislazioni domestiche pedissequamente si ispirano), rimasto immutato nonostante le recenti modifiche introdotte al Modello stesso nel 2017.

In particolare, ciò che impedisce di adeguare l'istituto della stabile organizzazione ai mutamenti generati dalla digitalizzazione dell'economia è la perdurante assenza, nel contesto internazionale, di un accordo unanime sulle necessarie misure da adottare.

## *segue*

L'art. 1, co. 1010 della Legge di Bilancio 2018 ha inserito nell'art. 162, co. 2, Tuir, la nuova lettera f-*bis*), volta ad «aggiornare» la *positive list* contemplata dalla norma e prevedendo che possa configurarsi una stabile organizzazione anche quando vi sia «una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso».

La norma deve essere salutata con favore, ma permangono talune criticità sia in ragione della sua formulazione – generica e non limitata alle imprese della *digital economy* – sia con riguardo alla sua collocazione nella parte dedicata alla stabile organizzazione materiale.

Si precisa, in particolare, che la modifica normativa perseguiva una specifica finalità «antielusiva», volta a scongiurare il rischio che il tradizionale concetto di stabile organizzazione «materiale» fosse «manipolato» dalle multinazionali digitali al solo fine di sfuggire all'imposizione. Tale approccio, originariamente adottato anche in sede internazionale, ha presto mostrato la sua inadeguatezza, ragion per cui in seno all'OCSE si è invece suggerito di introdurre un concetto di «*nexus*» completamente «nuovo» e «indipendente» (*i.e.*, il concetto di «presenza digitale significativa») rispetto al tradizionale criterio della stabile organizzazione.

Il legislatore italiano, pertanto, pare essere rimasto «ancorato alla tradizione».

# Le più recenti iniziative dell'OCSE

All'inizio del 2019, l'OCSE ha avvertito l'esigenza di sottoporre ad approfondimento nuove proposte, adottando un rinnovato approccio in due «pilastri»:

- **Pillar One** – ha ad oggetto le problematiche concernenti le modifiche da apportare al concetto di «*nexus*» e, conseguentemente, ad individuare una disciplina adeguata per consentire un'equa allocazione dei profitti alle imprese operanti nel digitale. Entro tale pilastro sono state elaborate tre proposte alternative, ovvero: *i) user participation proposal*; *ii) marketing intangibles proposal*; *iii) significant economic presence proposal*.
- **Pillar Two** – volto ad individuare le misure più idonee ad impedire lo spostamento degli utili verso giurisdizioni con una pressione fiscale più favorevole (c.d. *profit shifting*). Entro tale pilastro è stata elaborata la «*global anti-base erosion proposal*» («GloBE»), il cui obiettivo è di assicurare una «tassazione minima» mediante l'introduzione di:
  - una «*income inclusion rule*» – per tassare i redditi di entità estere se, nelle rispettive giurisdizioni di residenza o stabilimento, vi è un *effective tax rate* molto basso;
  - una «*tax on base eroding payments*» – che garantisca il prelievo fiscale su pagamenti suscettibili di generare fenomeni di erosione delle basi imponibili. Essa presuppone l'introduzione, inoltre, di una: *i) undertaxed payments rule*; *ii) subject to tax rule*.

## *segue*

In seguito al Programma di lavoro predisposto dall'*Inclusive framework* il 28 maggio 2019, il Segretariato dell'OCSE ha raccomandato di procedere, in merito al *Pillar One*, adottando un approccio unificato.

Il rinnovato c.d. «*Unified approach*» relativo al *Pillar One* ha anzitutto incluso nel suo ambito di applicazione tutte le attività d'impresa i cui profitti derivano dalla commercializzazione di prodotti e servizi digitali e che prevedono una diretta interazione con i consumatori (c.d. *large consumer-facing businesses*).

Si propone inoltre l'introduzione di un nuovo criterio di collegamento all'imposizione – distinto e indipendente dal tradizionale concetto di «*nexus*» – che dovrebbe tenere in considerazione l'ammontare complessivo delle vendite realizzate dalle imprese entro il territorio di una particolare giurisdizione.

Alla creazione di tale parametro dovrebbero poi logicamente far seguito le opportune modifiche alle regole in tema di ripartizione degli utili, che dovrebbero contemplare un meccanismo strutturato su tre livelli che vedrebbe la contemporanea esistenza di principi già esistenti – quale l'*arm's lenght principle*, che rimarrebbe applicabile ai modelli di *business* tradizionali – e nuove disposizioni.

# Bibliografia

- V. Uckmar – G. Corasaniti – P. De’ Capitani di Vimercate – C. Corrado Oliva, *Manuale di diritto tributario internazionale*, Milano, 2012;
- A. Bal, *(Mis)guided by the value creation principle – Can new concept resolve old problems?*, in *Bulletin for International Taxation*, 2018, vol. 72, no. 11, 1;
- G. Corasaniti, *La tassazione della Digital Economy: Progetto Beps, iniziative europee e prospettive nazionali*, in *Europa e America Latina. Due continenti, un solo diritto. Unità e specificità del sistema giuridico latinoamericano, Europa y América Latina. Dos continentes, un solo derecho*, Tomo II, A. Saccoccio – S. Cacace (a cura di), Torino, 2020, 756;
- R.R. Das, *The concept of value creation: is it relevant for the allocation of taxing rights?*, in *Bulletin for international taxation*, 2020, vol. 74, no. 3, 134;
- P. Pistone – J.F. Pinto Nogueira – B. Andrade, *The 2019 OECD Proposals for addressing the tax challenges of the digitalization of the economy: an assessment*, in *International Tax Studies*, 2019, vol. 2, no. 2, 1;
- P. Pistone – J.F. Pinto Nogueira – B. Andrade, *The OECD Public Consultation Document “Secretariat proposal for a ‘unified approach’ under Pillar One”: an assessment*, in *Bulletin for international taxation*, 2020, vol. 74, no. 1, 14;
- P. Pistone – J.F. Pinto Nogueira – B. Andrade, *The OECD public consultation document “global anti-base erosion (GloBE) proposal: pillar two”*, in *Bulletin for international taxation*, 2020, vol. 74, no. 2, 62;
- OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris;
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris;
- OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris;
- OECD (2019), *Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy – Policy Note*, 23 gennaio 2019;
- OECD (2019), *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;
- OECD (2019), *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One. Public Consultation Document*, 9 ottobre – 12 novembre 2019;
- OECD (2019), *Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) – Pillar Two – Public Consultation Document*, 8 novembre – 2 dicembre 2019.