



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M. FANNO"**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

**"IMPOSTA NAZIONALE SUI SERVIZI DIGITALI E
MERCATO UNICO DIGITALE DELL'UNIONE EUROPEA"**

RELATORE:

CH.MO PROF. MARCELLO POGGIOLI

LAUREANDO: LORENZO SALVIATO

MATRICOLA N. 1160912

ANNO ACCADEMICO 2019 – 2020

Indice

INTRODUZIONE	2
CAPITOLO I – DIGITAL ECONOMY E TERRITORIALITÀ	4
1.1 Definizione di Digital Economy	4
1.2 Cambiamenti derivati dalla digitalizzazione	6
1.3 Sovranità e territorialità	9
1.3.1 Sovranità	10
1.3.2 Territorialità e Stabile Organizzazione	10
CAPITOLO II – IL MERCATO UNICO DIGITALE NELL’UNIONE EUROPEA	14
2.1 Il progetto “Unione Europea”	14
2.2 La nascita e i principi del Mercato Unico Europeo	15
2.3 La declinazione della digitalizzazione nel Mercato Unico Europeo	16
2.3.1 “La strategia per il mercato digitale in Europa”	18
2.3.2 La digitalizzazione nella comunità europea	19
2.3.3 Una tassazione globale ed equa per l’economia digitale: primi passi	21
2.3.4 Verso una soluzione europea	24
CAPITOLO III – LE RISPOSTE FISCALI ALL’ECONOMIA DIGITALE IN ITALIA	28
3.1 Il primo tentativo italiano	28
3.2 La stabile organizzazione virtuale	29
3.3 La Web Tax Transitoria	29
3.4 L’imposta sulle transazioni digitali	31
3.5 Verso una soluzione internazionale: l’imposta sui servizi digitali	33
CONCLUSIONE	36
RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI	39

INTRODUZIONE

Ogni secondo su Google vengono effettuate più di 40mila ricerche¹, ogni giorno 1,56 miliardi di utenti si connettono a Facebook² e in 24 ore Uber offre 14milioni di corse nei 65 paesi in cui opera³, l'attuale Presidente americano Donald Trump posta in media 13 tweet quotidianamente⁴ – con un record di 62 giornalieri –⁵, per non parlare di come l'attuale emergenza COVID-19 abbia influito sull'aumento delle vendite online: si stima infatti che ne abbia accelerato la diffusione di 10 anni, in Italia nel periodo tra gennaio e maggio il numero di nuovi consumatori online è triplicato rispetto al 2019⁶. Tutto ciò ci pone davanti ad una innegabile verità: la tecnologia digitale è ormai parte integrante della nostra quotidianità, ma la repentina crescita dell'economia digitale si scontra contro la lentezza di adeguamento del sistema fiscale. Per questa incapacità di adattamento i modelli di sviluppo e produzione di ricchezza, frutto dell'economia digitale, rimangono sostanzialmente intassati. Determinare nuove regole di tassazione, volte a ristabilire un'equità di trattamento fiscale, si è dimostrata però un'impresa tutt'altro che facile, in quanto ci si deve scontrare con limiti tecnici derivanti dalla complessità e volatilità della tecnologia digitale e con la necessità di dover sviluppare una soluzione internazionale.

Il fine ultimo di questo elaborato è offrire una panoramica sulle criticità che stanno alla base del rapporto tra sistema impositivo e imprese digitali, presentando poi gli interventi a livello di Unione Europea, ed infine analizzando le soluzioni proposte dal legislatore italiano.

Il Capitolo I si propone di definire l'economia digitale nelle sue caratteristiche ed analizzare i principali cambiamenti che ha comportato, per poi definire come questi siano incompatibili con il sistema fiscale attuale che si basa sulla presenza di una stabile organizzazione sul territorio.

Nel Capitolo II dopo un'introduzione che tratta della nascita dell'Unione Europea, ci si focalizza sul Mercato Unico Europeo e sui cambiamenti che ha portato la digitalizzazione in termini di innovazioni necessarie a supportare un sentimento di appartenenza alla comunità

¹ Redazione TeamSystem, 2019, *Google: un anno di ricerche*, disponibile su < <https://www.teamsystem.com/store/blog/news/google-un-anno-di-ricerche/> >

² Facebook Investor Relations, 2019, *Facebook Reports First Quarter 2019 Results*, disponibile su < <https://investor.fb.com/investor-events/event-details/2019/Facebook-Q1-2019-Earnings/default.aspx> >

³ Filosofia di investimento, 2020, *I Numeri di Uber*, Disponibile su < <https://medium.com/@filosofiadinvestimento/i-numeri-di-uber-2020-8de6bdef6b6c> >

⁴ Twitplomacy, 2020, *THE 50 MOST ACTIVE WORLD LEADERS*, disponibile su < <https://twitplomacy.com/ranking/50-active-world-leaders-twitter/> >

⁵ Infodata, 2020, *Trump e i suoi tweets: cronaca e numeri di una giornata sui social*, 24ORE, disponibile su < <https://www.infodata.ilsole24ore.com/2020/06/07/trump-suoi-tweets-cronaca-numeri-giornata-sui-social/> >

⁶ Daniele Semeraro, 2020, *Coronavirus e acquisti online, da gennaio a oggi consumi triplicati rispetto al 2019*, SkyTg24, disponibile su < <https://tg24.sky.it/economia/2020/05/06/emergenza-virus-ecommerce-acquisti-online> >

europea e le strategie adottate per ricercare congiuntamente una soluzione equa per tutti gli Stati membri.

Infine, il Capitolo III contiene l'analisi delle principali iniziative volte alla regolarizzazione dell'economia digitale attuate dal legislatore domestico, dal sorgere del problema fino all'attuale accoglimento della proposta di direttiva del consiglio dell'Unione Europea sull'imposta sui servizi digitali.

CAPITOLO I – DIGITAL ECONOMY E TERRITORIALITÀ

1.1 Definizione di Digital Economy

Lo sviluppo di nuove tecnologie è da sempre legato a profondi cambiamenti nella società e nell'economia; senza andare troppo indietro nel tempo ci possiamo fermare tra il 1765 e il 1781, periodo nel quale James Watt inventò e sviluppò la macchina a vapore, scoperta chiave della prima rivoluzione industriale e della conseguente industrializzazione.

“Nel secolo XVIII [la rivoluzione industriale] trasformò anche l'equilibrio politico, in seno alle nazioni, fra le nazioni, e fra le civiltà; rivoluzionò l'ordine sociale e mutò il modo di pensare dell'uomo così come il suo modo di agire.”⁷

Allo stesso modo in tempi decisamente più recenti si è assistito ad un'altra fondamentale svolta, basata sul passaggio dalla tecnologia meccanica ed elettronica analogica alla tecnologia elettronica digitale; questo cambiamento al quale si fa riferimento con il termine “rivoluzione digitale”⁸ è il fondamento delle più recenti – terza e quarta – rivoluzioni industriali.

Coerentemente a quanto è successo nel XVIII secolo con la nascita dell'economia industriale, attualmente stiamo vivendo nell'era dell'economia digitale, nella quale le innovazioni introdotte *“stanno facendo per la nostra forza mentale, per la capacità di usare il cervello affinché capisca e influenzi il nostro ambiente, quello che la macchina a vapore e i suoi epigoni fecero per la forza muscolare”⁹.*

Trovare una definizione di economia digitale esauriente non è affatto facile e con tutta probabilità col passare del tempo questo diventerà sempre più complicato, infatti l'economia digitale è il risultato di un processo – ancora in corso – dovuto alla diffusione dell'*Information and Communications Technology* (ICT). Tale rivoluzione non può essere delimitata ad un settore specifico perché non c'è settore che non ne sia stato travolto, e, di conseguenza, l'economia stessa sta diventando economia digitale.¹⁰

Se darne una definizione statica è difficile, troviamo più agile definire le principali caratteristiche determinate dall'evoluzione dell'economia nell'era digitale. È nel 1996 che Don

⁷ D. Landes ,2000, *Prometeo Liberato*, Einaudi, Torino, p.55-56, in: Riccardo Cristadoro, a cura di., 2019, *Economia Digitale*, BANCA D'ITALIA.

⁸ *“L'Economia Digitale è dirompente, modifica le nostre abitudini e, di conseguenza, l'organizzazione economico-sociale. Stravolge gli assetti del mercato, virtualizza e automatizza i processi, impone cambiamenti culturali e organizzativi profondi. Semplifica la nostra vita ma, a monte, c'è un forte carattere di complessità sotto ogni profilo fino ad arrivare a quelli assai sfuggenti della privacy e della fiscalità. Per tutti questi motivi si parla di “rivoluzione”.*” Tiziano Onesti, 2018, *“Riflessioni sull'economia digitale”*, TELOS, 7.

⁹ E. Brynjolfsson, A. McAfee, *La nuova rivoluzione delle macchine*, Feltrinelli, 2015

¹⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: Final Report*

Tapscott introduce per la prima volta il concetto di “economia digitale” di cui tratta nel suo libro “*The Digital Economy: Promise and Peril of the Age of Networked Intelligence*” già intuendo l’enorme portata rivoluzionaria che avrebbe avuto la nuova tecnologia di internet – che proprio in quegli anni iniziava a diffondersi anche tra i privati grazie al miglioramento dell’accessibilità e l’aumento dei contenuti e servizi –. Anche se non ne dà una vera e propria definizione sottolinea 12 caratteristiche proprie dell’economia digitale:

1. *Knowledge* → gli agenti dell’economia digitale dovranno fare riferimento prevalentemente alle competenze dei lavoratori del mondo digitale piuttosto che sul modello di lavoratore “classico” fino ad allora principale;
2. *Digitalization* → digitalizzazione delle informazioni che possono essere scambiate senza alcun limite fisico;
3. *Virtualization* → grazie alla tecnologia digitale si rende possibile la trasformazione di beni materiali in beni virtuali;
4. *Molecularization* → i gruppi di lavoratori possono essere composti da individui in diverse parti del mondo e collaborare grazie alle nuove tecnologie di comunicazione, nell’economia digitale prospera chi riesce ad ottenere una struttura meno complessa e più agile;
5. *Integration/internetworking* → a livello micro, la singola organizzazione gode dei vantaggi della piccola impresa senza essere gravata dagli elevati costi e dalla lentezza nel cambiamento; a livello macro invece l’impresa funzionerà tradizionalmente;
6. *Disintermediation* → le imprese possono rapportarsi e scambiare facilmente informazioni con i clienti, gli intermediari dovranno quindi evolversi e fornire valore aggiunto per sopravvivere;
7. *Convergence* → convergenza tra sistemi computazionali, comunicazione e contenuti;
8. *Innovation* → l’innovazione è alla base della digital economy, che usa la tecnologia informatica per sviluppare prodotti e servizi, spronando a creare ambienti che incoraggiano la creatività;
9. *Prosumption* → il cliente aiuta il produttore a creare il prodotto, comunicando le sue preferenze grazie alle nuove tecnologie (la separazione tra produttore e consumatore si indebolisce);
10. *Immediacy* → i consumatori non vogliono aspettare troppo tempo per avere il prodotto, lo vogliono nell’immediato;
11. *Globalization* → l’economia digitale è principalmente basata sulla conoscenza, che non ha limiti territoriali ed è quindi globale e stimolata dalle nuove tecnologie;

12. *Discordance* → ogni nuovo fenomeno comporta resistenza e lento adattamento, con conseguenti conflitti, nell'era digitale la distanza tra chi possiede e chi non possiede la tecnologia sta aumentando.¹¹

1.2 Cambiamenti derivati dalla digitalizzazione

L'avvento della digitalizzazione ha accompagnato significativi cambiamenti, quasi la totalità delle imprese tradizionali ha dovuto adattare i propri modelli di business per poter sopravvivere alla concorrenza sia delle imprese già esistenti sia dei nuovi modelli di business nati dal digitale. Le innovazioni introdotte dall'era digitale possono essere ricondotte a tre macrocategorie definite dal “*Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*” (2015).

1. Mobility

La mobilità del lavoro, dei beni e delle funzioni aziendali ha subito un consistente miglioramento dovuto all'abbattimento dei confini fisici che ha comportato:

- una significativa riduzione dei costi:
 - la produzione può essere automatizzata o comunque spostata più facilmente in luoghi più economici;
 - i costi di trasporto e di magazzino sono praticamente nulli in quanto i beni digitali possono essere conservati e spediti senza sostenere uscite;
 - le funzioni possono essere esternalizzate e controllate con più facilità e quindi sostenendo meno spese;
- un aumento della concorrenza tra imprese in quanto i clienti hanno la possibilità di scegliere tra un più vasto assortimento di aziende, prodotti e servizi;
- l'utilizzo di servizi ICT basati sul cloud anziché l'acquisto di hardware ICT;
- la possibilità di usufruire di servizi temporaneamente invece che acquisirli;
- la possibilità di coinvolgere il *consumer* in maniera molto più attiva nella produzione e nello sviluppo.

2. Network effects

La riduzione dei costi comporta anche una riduzione dei prezzi e di conseguenza dei ricavi marginali, per questo le imprese digitali per aumentare i loro profitti devono affidarsi a

¹¹D. Tapscott, 1996, *Digital Economy: Promise and Peril of the Age of Networked Intelligence*, McGrawHill.

raggiungere un bacino di utenti sempre più ampio puntando sulla qualità e sull'utilità dei loro prodotti.

Questo facilita la creazione di monopoli in cui il vincitore prende tutto; le aziende, quindi, puntano a guadagnare in breve tempo il maggior numero di clienti, la prima che riesce a superare per prima la "massa critica"¹² spesso vince la competizione e si afferma sulle altre, proprio a causa del *network effect*.

Esistono 2 tipi di *network effect*:

- Network effect diretto: all'aumentare della dimensione del gruppo di utenti l'utilità di questi aumenta
- Network effect indiretto: ci sono più gruppi di utenti che si affidano ad uno stesso servizio e l'utilità di un gruppo cresce all'aumentare della numerosità dell'altro (si pensi ai servizi offerti da una piattaforma come Uber: i driver vogliono accedere ad un ampio bacino di potenziali clienti, d'altro canto il cliente vuole che il servizio sia assicurato e quindi che ci siano driver a disposizione).

3. Importance of data

I dati ricoprono un ruolo decisivo nell'economia digitale, ogni volta che si esegue un'operazione da un dispositivo mobile questo crea dei dati che vengono raccolti, archiviati, analizzati ed elaborati. L'utilizzo di questi dati – detti *Big Data* – permette l'aumento dell'efficienza delle imprese sotto svariati punti di vista – innovazione, offerte, organizzazione della catena del valore – e il grado di soddisfazione del cliente.

Se da una parte la rivoluzione digitale ha comportato un miglioramento per i suoi consumatori, dall'altra la normativa esistente sia a livello nazionale che sovranazionale si è dimostrata inadatta ad affrontare il cambiamento; come risultato questo ha permesso alle multinazionali – soprattutto del digitale – di adottare comportamenti elusivi sfruttando le diversità tra i regimi fiscali.

¹² La massa critica è il numero minimo di utenti del network necessario per poter attivare il comportamento imitativo e ottenere economie di rete.

Annalisa Tunisini, Tonino Pencarelli, Luca Ferrucci, *Economia e management delle imprese*, HOEPLI, 2018

Il gettito

(fonte: elaborazione Kpmg su dati Eurostat, Ocse, bollettini dei Ministeri delle finanze e Kpmg Corporate Tax Survey)



Figura 1)¹³

I regimi fiscali per le imprese di dieci paesi UE: base imponibile e aliquote

(Fonte: elaborazione Scuola europea di alti studi tributari dell'università di Bologna. Per il total tax rate Banca Mondiale)

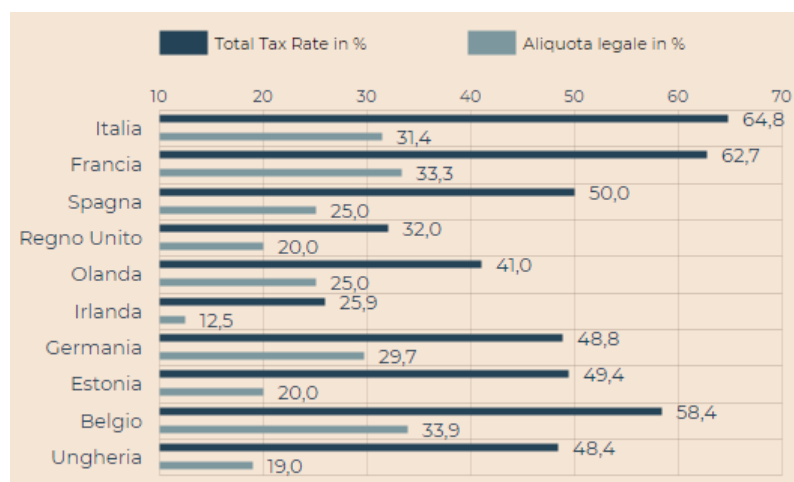


Figura 2)¹⁴

Le imprese multinazionali, infatti, grazie all'abbattimento dei confini fisici derivante dalle nuove tecnologie, riescono non solo a trasferire facilmente i capitali da dove sono effettivamente prodotti a giurisdizioni con politiche fiscali più favorevoli, ma dividono il

¹³ Chiara Biasi, 2016, *Ecco dove il fisco è più conveniente per le imprese: Irlanda al top*, Ilsole24ore, disponibile su < <https://st.ilsole24ore.com/art/mondo/2016-09-04/imprese-ue-labirinto-fisco--132404.shtml?uuid=ADHGThCB>, 2016 >

¹⁴ *ibidem*

proprio business in reti complesse di funzioni che operano da parti diverse del mondo. Il problema è proprio da ricondurre al carattere virtuale dei nuovi business, infatti l'attuale ordinamento prevede una presenza fisica nel territorio per poter esercitare la pretesa impositiva, ma questa non è più una caratteristica necessaria nel mondo digitale.

Si rende quindi necessario rispondere alla rivoluzione digitale con una rivoluzione della normativa tributaria vigente, individuando soluzioni condivise tra le nazioni che considerino le nuove esigenze delle imprese ma anche la volontà degli Stati a tassare le imprese per i redditi prodotti nel loro territorio.¹⁵

1.3 Sovranità e territorialità

Per capire a fondo i problemi di cui si parlerà di seguito è necessario fare un breve excursus sui concetti di sovranità e territorialità.

Il filosofo Thomas Hobbes (1588-1679) nella sua opera *“Il Leviatano”* teorizza il processo che porta alla nascita dello Stato. *“(…) durante il tempo in cui gli uomini vivono senza un potere comune che li tenga tutti in soggezione, essi si trovano in quella condizione che è chiamata guerra e tale guerra è quella di ogni uomo contro ogni altro uomo. (...) In tale condizione (...) v'è continuo timore e pericolo di morte violenta, e la vita dell'uomo è solitaria, misera, sgradevole, brutale e breve.”*¹⁶

L'unico modo per liberare l'uomo dall'iniziale “stato di natura” è attraverso la rinuncia dei propri diritti naturali trasferendo *“tutto il loro potere e tutta la loro forza a un solo uomo o a una sola assemblea di uomini”*¹⁷, in questo modo l'uomo si priva della propria libertà affidandosi ad un'entità che gli garantisce equità e sicurezza. L'entità in questione può essere individuata ai nostri scopi nello Stato moderno.

“Lo Stato moderno è un apparato centralizzato stabile che ha il monopolio della forza legittima in un determinato territorio. Il concetto giuridico che è servito a inquadrare questa caratteristica dello Stato è quello di sovranità. La sovranità ha due aspetti: quello interno e quello esterno. Il primo consiste nel supremo potere di comando in un determinato territorio, che è tanto forte da non riconoscere altro potere al di sopra di sé. Il secondo aspetto consiste nell'indipendenza dello Stato rispetto a qualsiasi altro Stato. I due aspetti sono strettamente

¹⁵Daniela Bruno, 2020, *Sostenibilità e crisi dei concetti tributari nella digital economy*, Ilsole24ore, disponibile su < <https://www.diritto24.ilsole24ore.com/art/avvocatoAffari/mercatiImpresa/2020-01-21/sostenibilita-e-crisi-concetti-tributari-digital-economy-140902.php> >

¹⁶ Cit. T. Hobbes, *Leviatano, o la materia, la forma e il potere di uno stato ecclesiastico e civile*, tipografia Cane & Durando, 1955

¹⁷ *ibidem*

intrecciati: lo Stato non potrebbe vantare il monopolio della forza legittima e quindi il supremo potere di comando su un dato territorio se non fosse indipendente da altri Stati."¹⁸

Rimangono da chiarire quindi due punti chiave: 1) da chi sia effettivamente detenuta la sovranità e 2) come si definisce il territorio, limite all'interno della quale questa viene esercitata.

1.3.1 Sovranità

Per quanto riguarda l'identificazione del titolare della sovranità possiamo fare riferimento all'articolo 1 della Costituzione della Repubblica Italiana:

"L'Italia è una Repubblica democratica, fondata sul lavoro.

La sovranità appartiene al popolo, che la esercita nelle forme e nei limiti della Costituzione."¹⁹

Quindi gli individui per fuggire dallo "Stato di natura" rinunciano ai loro diritti naturali affidandosi alla sovranità la quale coincide col volere del popolo, questa dunque è propria del popolo (sovranità popolare) la quale però non ha carattere assoluto, ma è limitata da quanto previsto dalla Costituzione.

"Noi non abbiamo una democrazia diretta, ma una democrazia mediata, la sovranità è nel popolo, su questo non esiste discussione né incertezza, ma il popolo versa questa sua sovranità nel Parlamento che la gestisce in nome del popolo" (Oscar Luigi Scalfaro)²⁰.

Se da un lato la sovranità è limitata dalla Legge nazionale, dall'altro esiste un principio, anch'esso sostenuto dalla Costituzione, secondo cui le fonti domestiche devono interfacciarsi col diritto internazionale (artt. 10, 11, 117 Cost.) di fatto limitando la sovranità dello Stato e assoggettandola a talune regole prodotte a livello sovranazionale – da organizzazioni sovranazionali – anziché domestico.

Per avere un esempio concreto possiamo fare riferimento al D.P.R. n. 633/1972 che istituisce e disciplina l'imposta sul valore aggiunto (IVA), questa è un'imposta di matrice europea, quindi è frutto di una direttiva comunitaria ed è presente anche negli altri Paesi dell'UE con regole simili a quelle italiane.

1.3.2 Territorialità e Stabile Organizzazione

Il territorio di uno Stato è costituito da:

- terraferma
- mare territoriale
- piattaforma continentale

¹⁸ Cit. R. Bin, G. Pitruzzella, 2019, *Diritto pubblico XVII edizione*, Giappichelli, 10

¹⁹ Cit. Art. 1 Costituzione Italiana

²⁰ Tratto da < <http://www.raiscuola.rai.it/embed/articolo-1-la-sovranità-del-popolo-costituente-e-costituzione/5339/default.aspx> >

- spazio aereo sovrastante la terraferma e il sottosuolo; territorio fluttuante; sedi diplomatiche all'estero.

Il territorio è elemento essenziale di uno Stato e ne rappresenta anche il limite geografico nel quale è legittimato ad esercitare la propria sovranità in modo esclusivo, quindi – idealmente – senza dipendere da altri Stati.

Nella realtà la situazione è più complicata e la sovranità di uno Stato non può più definirsi completamente indipendente da ciò che succede al di fuori dei propri confini.

Il periodo attuale è caratterizzato da potenti forze economiche orientate ad un'espansione che non sembra voler rallentare. Il mercato, sull'onda di sempre nuove tecnologie digitali, risulta come non mai indifferente alle limitazioni territoriali di qualsivoglia natura. La combinazione tra nuove tecniche e forze economiche si coniuga in una "*potenza deterritorializzante*", in quanto queste non trovano ostacoli nel muoversi attraverso lo spazio virtuale privo di vincoli terreni. In ragione di questo, le nuove tecnologie pongono l'economia e i protagonisti del mercato in una situazione favorevole, ma a loro volta portano ad una crisi dello Stato e più in particolare della sovranità territoriale di quest'ultimo; lo spazio virtuale infatti è un terreno ostico e difficilmente governabile per la politica, quest'ultima necessita infatti di basi solide e concrete e "*di incarnarsi in enti sovrani quali lo Stato*".²¹

Da questa contrapposizione nasce il problema legato alla territorialità dell'economia digitale.

Se il territorio è il limite entro il quale lo Stato può esercitare la sovranità, ma l'economia digitale si muove prevalentemente su un piano parallelo e indifferente al limite territoriale, è di primaria importanza quindi trovare un collegamento con il territorio al fine di poter tassare, nello Stato in cui vengono prodotti, i proventi delle attività digitali.

Focalizzandosi sullo scopo di questo elaborato, volto ad un'analisi delle problematiche fiscali collegate ai redditi derivanti dall'economia digitale, è utile analizzare il concetto di territorialità dal punto di vista tributario.

Coerentemente con quanto riportato in maniera generale precedentemente, ma indirizzando il discorso sul diritto tributario, è possibile affermare che la sovranità fiscale è affidata allo Stato (della residenza o della fonte) ed ha rilevanza in due sensi:

- secondo una prospettiva interna a ciascuno Stato è affidato il compito di regolare la materia impositiva all'interno del proprio territorio

²¹ Grossi Paolo, 2002, "*Globalizzazione, Diritto, Scienza Giuridica.*" *Il Foro Italiano*, vol. 125, no. 5, pp. 153-155. *JSTOR*,

- adottando una prospettiva esterna gli Stati sono posti in una condizione di reciproca indipendenza e parità nelle relazioni internazionali – ciò significa ad esempio che uno Stato non può tassare un altro Stato –.²²

*“I soggetti chiamati a concorrere alle pubbliche spese, rispetto a ciascun istituto tributario, sono individuati attraverso uno o più “criteri di collegamento” costituenti nel loro complesso, l’elemento territoriale di ciascun tributo.”*²³

Come possiamo notare le fattispecie assoggettate a tassazione devono riportare al territorio attraverso un “criterio di collegamento”, questo significa che l’importanza non sta tanto nel luogo in cui si è verificata la fattispecie tanto se esiste o meno un elemento ragionevole che ricollegghi tale fattispecie al luogo in cui essa è tassata.

“Al fine di determinare se uno Stato abbia o meno potestà impositiva in relazione alle singole fattispecie in primo luogo, si applicano le regole sulla residenza fiscale:

- *se un soggetto è residente si applicano le norme sostanziali in base alle quali viene assoggettato ad imposta sul reddito ovunque prodotto, ivi incluso quello realizzato all’estero;*
- *se un soggetto non è residente, occorre valutare se la fattispecie in esame presenti criteri di collegamento reali con lo Stato. Se tali criteri sussistono, trovano applicazione le norme secondo cui il soggetto non residente viene assoggettato a tassazione limitatamente al reddito prodotto nello Stato (Stato della fonte).”*²⁴

L’ “elemento territoriale del tributo” è distinto tra soggetti residenti e non residenti.

I soggetti residenti²⁵ sono collegati al territorio dello Stato dalla residenza, questo permette la tassazione da parte dello Stato dei redditi ovunque prodotti (*worldwide taxation principle*) senza alcuna limitazione di diritto internazionale in quanto dal collegamento con lo Stato discende il principio di extraterritorialità della potestà impositiva.

I soggetti non residenti invece sono collegati al territorio dello Stato attraverso il principio di tassazione alla fonte che permette di tassare i redditi che manifestano una connessione economica con il territorio consistente nel luogo in cui si trova la fonte del reddito.

A proposito dei redditi prodotti da soggetti non residenti derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato, è utile analizzare l’articolo 23 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi che stabilisce i criteri di collegamento tra ricchezza e territorio, distinguendoli nelle varie categorie

²² Valente Piergiorgio, 2016, “*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*”, IPSOA

²³ Cit. Fransoni Guglielmo, 2004, “*La territorialità nel diritto tributario*”, Giuffrè Editore

²⁴ Valente Piergiorgio, 2016, “*Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*”, IPSOA

²⁵ Art. 2 comma II D.P.R. n. 917/86 “*ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d’imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai fini del codice civile.*”

di reddito²⁶. In particolare, questo articolo utilizza come criterio di collegamento col territorio la presenza di una Stabile Organizzazione che tradizionalmente rappresenta un collegamento fisico dell'impresa con il territorio ed è definita come “(...) *sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato.*”²⁷

Dallo stesso articolo al secondo comma troviamo cosa in particolare va inteso come stabile organizzazione:

“*L'espressione stabile organizzazione comprende in particolare:*

a) una sede di direzione;

b) una succursale;

c) un ufficio;

d) un'officina;

e) un laboratorio;

f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all'esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali.”²⁸

Ed è proprio da questo articolo che si può iniziare ad analizzare il focus della tassazione dei redditi derivanti dall'economia digitale.

Come si può notare dalla lettura dell'articolo, infatti, nessuna delle fattispecie elencate può essere ricondotta ad imprese che operano nel territorio senza però un collegamento fisico con questo, ciò quindi esclude tutte quelle attività che, pur producendo redditi all'interno dei confini dello Stato, non hanno una presenza fisica nello stesso.

Con la legge di bilancio del 2018 si ha provveduto ad integrare l'art. 162 TUIR, aggiungendo la lettera f-bis, la quale estende il concetto di Stabile Organizzazione alle attività caratterizzate da “*una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso.*”²⁹

Tale integrazione è solo uno dei tentativi di far emergere i redditi nascosti dalle imprese del digitale dei quali si parlerà più approfonditamente nei prossimi capitoli.

²⁶ Mauro Beghin, 2018, “*Diritto tributario per l'università e la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*” quarta edizione, CEDAM

²⁷ Art. 162 D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, comma 1

²⁸ Art. 162 D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, comma 2 – ante legge di bilancio 2018

²⁹ Art. 162 D.P.R. 22 dicembre 1986 n.917, comma 2, Lettera f-bis

CAPITOLO II – IL MERCATO UNICO DIGITALE NELL’UNIONE EUROPEA

2.1 Il progetto “Unione Europea”

All'alba del Secondo dopoguerra l'Europa si ritrovò in ginocchio, distrutta sia fisicamente che moralmente, in una condizione di inferiorità politica ed economica di fronte all'affermarsi di due “superpotenze”: l'URSS e gli Stati Uniti. Fu così che per evitare le atrocità di altri conflitti e restituire al “Vecchio Continente” il prestigio e l'importanza persi, tra gli stati dell'Europa occidentale germogliò l'idea di avviare nuove forme di cooperazione e unità volte alla ricostruzione e al rilancio produttivo.

Il primo passo avvenne nel 1951 con la firma del Trattato di Parigi, nacque così, dall'accordo tra Italia, Paesi Bassi, Belgio, Repubblica Federale Tedesca, Lussemburgo e Francia, la Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio (CECA) volta allo sviluppo dell'industria consentendo la libera circolazione del carbone e dell'acciaio. Il successo di questa iniziativa spinse i “paesi fondatori” ad approfondire il loro legame. Nel 1957 fu firmato il Trattato di Roma che portò alla fondazione della Comunità Economica Europea (CEE) la quale aveva due obiettivi principali ben precisi:

- Intensificare la cooperazione in materia di politiche economiche e sociali;
- La creazione di un mercato unico.

I successi della CEE aprirono la strada ad ulteriori provvedimenti di integrazione che spostavano le competenze dagli Stati membri alla Comunità³⁰.

Nel 1993 CECA, CEE ed EURATOM vennero riunite in un unico progetto: l'Unione Europea, che si proponeva 2 grandi obiettivi

- L'unione economico-finanziaria (raggiunta nel 2002 con adozione della moneta unica e la costituzione della Banca Centrale Europea);
- L'unione politica.

Nel corso del tempo l'Unione Europea ha accresciuto il suo potere politico-economico, arrivando a riunire attualmente 27 paesi³¹.

³⁰ È importante sottolineare che la CEE, come anche sarà l'Unione Europea, è un organismo sovranazionale a cui i paesi membri cedono parte della loro sovranità per regolare determinate materie.

³¹ Italia, Paesi Bassi, Belgio, Germania, Lussemburgo, Francia, Finlandia, Svezia, Danimarca, Irlanda, Portogallo, Spagna, Austria, Grecia, Cipro, Malta, Estonia, Lettonia, Lituania, Polonia, Repubblica Ceca, Slovacchia, Ungheria, Romania, Bulgaria, Slovenia, Croazia.

2.2 La nascita e i principi del Mercato Unico Europeo

Fin dalla nascita della Comunità europea, le politiche economiche furono orientate verso il raggiungimento di un mercato interno governato dalla libera concorrenza.

Tale mercato, di cui si parla già nel Trattato di Roma, viene definito in maniera più specifica dall'Atto unico europeo *“Il mercato interno comporta uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali”*³² che esplicita le cosiddette “quattro libertà”.

- Libertà di circolazione dei beni

*“La libera circolazione delle merci è garantita attraverso l'eliminazione dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative e dal divieto di adottare misure di effetto equivalente. I principi del riconoscimento reciproco, l'eliminazione delle barriere fisiche e tecniche e la promozione della normalizzazione sono ulteriori elementi introdotti per portare avanti il completamento del mercato interno.”*³³

- Libertà di circolazione dei capitali

Si propone l'obiettivo di eliminare le barriere al trasferimento dei capitali tra gli Stati membri, permettendo investimenti più liberi ed efficienti; ha inoltre avuto un ruolo primario nello sviluppo dell'Unione economica e monetaria e l'introduzione dell'euro.³⁴

- Libertà di circolazione delle persone

Inizialmente era limitata ai lavoratori dipendenti o prestatori di servizi, poi con il Trattato di Maastricht è stato introdotto il principio di cittadinanza dell'UE, che fornisce il diritto ad ogni cittadino degli Stati membri di circolare e soggiornare liberamente nel territorio dell'Unione. Una menzione di riguardo va rivolta allo Spazio Schengen, frutto dell'omonima Convenzione in base alla quale nel territorio tra Stati firmatari sono state di fatto abolite le frontiere e i controlli di documenti e bagagli.³⁵

- Libertà di circolazione dei servizi

“Le persone che esercitano attività indipendenti e i professionisti o le persone giuridiche ai sensi dell'articolo 54 TFUE che operano legalmente in uno Stato membro possono: esercitare un'attività economica in un altro Stato membro su base stabile e continuativa; o ii) offrire e fornire i loro servizi in altri Stati membri su base temporanea

³² articolo 8 A, *Trattato che istituisce la Comunità economica europea, Parte Prima: Principi*, 1986, disponibile su < https://europa.eu/european-union/law/treaties_it >

³³ Mariusz Maciejewski, Kristine Næss, *Note tematiche sull'Unione Europea, La libera circolazione delle merci*, 2020, disponibile su < <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/38/libera-circolazione-delle-merci> >

³⁴ Christian Scheinert, *Note tematiche sull'Unione Europea, La libera circolazione dei capitali*, 2020, disponibile su < <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/home> >

³⁵ Ottavio Marzocchi, *Note tematiche sull'Unione Europea, La libera circolazione delle persone*, 2020, disponibile su < <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/147/libera-circolazione-delle-persone> >

pur restando nel loro paese d'origine. Ciò presuppone non soltanto l'abolizione di ogni discriminazione basata sulla nazionalità ma anche, al fine di poter veramente usufruire di tale libertà, l'adozione di misure volte a facilitarne l'esercizio, compresa l'armonizzazione delle norme nazionali di accesso o il loro riconoscimento reciproco."³⁶

L'introduzione del mercato unico ha portato alla nascita di un'area ampia e integrata tra gli Stati membri, caratterizzata dalla libera concorrenza e grazie alla quale sia cittadini che imprese hanno migliorato la loro condizione.³⁷

Sono numerosi i benefici generati dall'introduzione del mercato unico. Per i consumatori questi si traducono in una maggiore possibilità di scelta di prodotti e servizi caratterizzati da una diminuzione dei prezzi, una qualità maggiore e tempi di consegna ridotti. Sono cresciute inoltre le tutele sugli acquisti sia locali che esteri, infatti è stata prevista un'armonizzazione tecnica per molti prodotti, livelli omogenei di sicurezza e regole volte a contrastare clausole sleali e pubblicità ingannevoli. Tutto questo è strettamente legato ai vantaggi di cui godono le imprese, infatti il mercato unico comprende quasi mezzo miliardo di persone, il che significa che le imprese del paese più popoloso (Germania) hanno quintuplicato il suo bacino di potenziali clienti e quelle del paese meno popoloso (Malta) lo hanno visto crescere di novecento volte, grazie all'abbattimento delle frontiere e le nuove regole che permettono condizioni di vendita uguali per i prodotti provenienti da tutta l'Unione. Le imprese hanno la possibilità di sfruttare maggiori economie di scala e vendere all'estero e cooperare con imprese estere a prezzi notevolmente ridotti, non solo in termini economici, infatti anche le pratiche burocratiche sono notevolmente diminuite. Se da un lato i consumatori potenziali sono aumentati dall'altro lo sono anche le imprese concorrenti, questo comporta ovviamente la necessità da parte delle imprese di innovare continuamente al fine di offrire prodotti sempre migliori e mantenere i prezzi bassi per restare competitivi.

2.3 La declinazione della digitalizzazione nel Mercato Unico Europeo

Ovviamente questi risultati sono frutto di un lungo e impegnativo processo, reso possibile dal coordinamento degli Stati e dall'utilizzo di leggi di armonizzazione volte all'abolizione delle barriere e all'omologazione delle regole (spesso anche disapplicando le leggi nazionali in favore delle direttive europee). Le sfide però non sono finite e non sono neanche in procinto di

³⁶ Mariusz Maciejewski, Christina Ratcliff, Kristine Næss, *Note tematiche sull'Unione Europea, Libertà di stabilimento e libera prestazione dei servizi*, 2020, disponibile su <
<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/40/liberta-di-stabilimento-e-libera-prestazione-dei-servizi> >

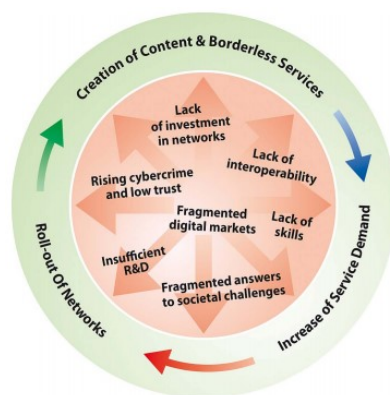
³⁷ Angelo Santagostino, 2012, *Il mercato unico europeo. Una prospettiva liberale tra Einaudi e Hayeck*, Il Politico Vol. 77, No. 1 (229) (Gennaio-Aprile 2012), Rubbettino Editore, JSTOR

concludersi. Con l'affermarsi dell'economia digitale, infatti, si apre un altro capitolo per il mercato unico europeo che deve rivoluzionarsi per poter cogliere le opportunità offerte dalle nuove tecnologie. La digitalizzazione, infatti, ha le potenzialità per ridare vitalità all'economia, ma i risultati saranno molto superiori se si agirà congiuntamente a livello di Unione Europea piuttosto che nelle singole realtà nazionali. Per questo il mercato unico digitale è una delle priorità fondamentali della commissione europea che, dopo la crisi mondiale del 2008, ha elaborato la "strategia Europa 2020", un piano decennale destinato a guidare l'Unione nella ripresa di una "crescita intelligente, sostenibile e inclusiva". Una delle chiavi di questo progetto è stata la preparazione della "agenda digitale europea" il cui scopo è appunto quello di definire un piano a livello europeo per sfruttare al meglio l'evoluzione della tecnologia.

Lo sviluppo delle *ICT* è il frutto di una concatenazione di eventi che sono uno la causa e l'effetto dell'altro: gli individui sono spronati all'utilizzo della tecnologia se questa offre servizi e contenuti interessanti senza limitazioni, l'aumento di interesse motiva un aumento e un miglioramento dei servizi domandati che a sua volta spinge ad un'offerta di servizi migliori. I principali ostacoli alla diffusione di un corretto utilizzo delle *ICT* sono stati individuati in sette punti:

- Frammentazione dei mercati digitali
- Mancanza di interoperabilità
- Aumento della criminalità informatica e rischio di un calo di fiducia nelle reti
- Mancanza di investimenti nelle reti
- Impegno insufficiente nella ricerca e nell'innovazione
- Mancanza di alfabetizzazione digitale e competenze informatiche
- Opportunità mancate nella risposta ai problemi della società

Tutto ciò è riassunto nella figura 3: "il circolo virtuoso dell'economia digitale".



Ad ognuna di queste problematiche corrispondono numerose azioni volte alla loro risoluzione, tutte contenute e definite dettagliatamente nell' "agenda digitale europea".³⁸

³⁸ COMMISSIONE EUROPEA, *Un'agenda digitale europea*, 2010

2.3.1 “La strategia per il mercato digitale in Europa”

Un ulteriore passo avanti nello sviluppo del mercato unico digitale è stato fatto il 6 Maggio del 2015, in tale data infatti la Commissione europea ha svelato la “Strategia per il mercato digitale in Europa”, in questa viene definito il mercato digitale come: “ *un mercato in cui è garantita la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali e in cui, quale che sia la loro cittadinanza o nazionalità o il luogo di residenza, persone e imprese non incontrano ostacoli all'accesso e all'esercizio delle attività online in condizioni di concorrenza leale e potendo contare su un livello elevato di protezione dei consumatori e dei dati personali.*”³⁹ Si tratta di un’evoluzione del “mercato unico”, integrato dall’elemento trasversale che è appunto la digitalizzazione.

La “Strategia per il mercato unico digitale” ha lo scopo di promuovere un ambiente virtuale in cui sia cittadini che imprese possano muoversi efficacemente indipendentemente che si trovino nel proprio paese o in un altro Stato membro⁴⁰; per raggiungere questo obiettivo si poggia su tre pilastri:

- Migliorare l’accesso dei consumatori e delle imprese ai beni e servizi digitali in tutta Europa:
sono previsti infatti interventi che favoriscano l’attività online oltreconfine, uniformando le leggi, garantendo servizi di consegna affidabili ed eliminando le eventuali discriminazioni ai danni di consumatori o imprese;
- La creazione di un contesto favorevole allo sviluppo delle reti e dei servizi digitali:
vanno quindi attuate iniziative volte a fornire reti e servizi all’avanguardia a tutti gli Stati membri, che permettano l’utilizzo delle tecnologie digitali efficientemente e nel rispetto dei diritti del consumatore, saranno di conseguenza necessari investimenti per la costruzione di infrastrutture adeguate;
- La creazione di un’economia e di una società digitali europee con potenzialità di crescita:
affinché l’Unione rimanga competitiva a livello mondiale la digitalizzazione dovrà estendersi a tutte le aree dell’economia, ciò significa che sarà necessaria un’adozione più profonda da parte delle imprese e dei cittadini incentivata in parte anche da politiche sociali.

³⁹ COMMISSIONE EUROPEA, *Strategia per il mercato unico digitale in Europa*, 2015

⁴⁰ COMMISSIONE EUROPEA, *Un mercato unico digitale connesso per tutti*, 2017

2.3.2 La digitalizzazione nella comunità europea

I vantaggi derivanti dalla cooperazione tra gli Stati membri sono molteplici e di grande portata, i mercati infatti si sono ulteriormente espansi, la distanza tra imprese e i consumatori si è ridotta ad un semplice “*click*” aumentando anche le possibilità di scelta dei clienti, i prodotti e i servizi sono stati notevolmente migliorati e sono stati creati nuovi posti di lavoro e nuove occupazioni. Il mercato unico digitale inoltre contribuirà ad apportare fino a 415 miliardi di euro annui all’economia europea, e a migliorare la vita dei cittadini europei semplificando e riducendo gli oneri burocratici delle pubbliche amministrazioni e dei servizi pubblici rendendoli in parte digitali.⁴¹

Il processo di integrazione derivante dal mercato unico digitale ha portato alcune importanti innovazioni che hanno accresciuto il senso di appartenenza dei cittadini degli Stati membri all’Unione Europea:

- La fine dei costi di roaming nei paesi membri
Dal 15 giugno 2017 sono state eliminate le tariffe di roaming, in questo modo chi si sposta tra un paese e un altro dell’Unione pagherà per internet, messaggi e chiamate lo stesso importo previsto dal contratto del suo paese d’origine.⁴² Prima di questo intervento i prezzi per l’utilizzo di internet da mobile all’estero erano incredibilmente alti.⁴³
- La portabilità transfrontaliera dei servizi di contenuti online (o neutralità della rete)
Dal 2018 gli utenti abbonati a piattaforme online che forniscono contenuti multimediali – film, eventi sportivi, musica, videogiochi – potranno continuare ad usufruirne anche nei paesi membri in cui risiederanno per un limitato periodo di tempo.⁴⁴
- La rimozione delle restrizioni basate sulla nazionalità, residenza o luogo della connessione (*geo-blocking*)⁴⁵

⁴¹ Mariusz Maciejewski, Christina Ratcliff, Kristine Næss, *Note tematiche sull’Unione Europea, Il mercato interno: principi generali*, 2020, disponibile su < <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/33/il-mercato-interno-principi-general> >

⁴² COMMISSIONE EUROPEA, *Un mercato unico digitale connesso per tutti*, 2017

⁴³ “L’evoluzione del costo di un MB in roaming: 2007: 6€; 2012: 70 centesimi; 2015: 20 centesimi; dal 15 giugno 2017: lo stesso prezzo che paghi a casa!” da: Attualità Parlamento Europeo, 2017, La fine dei costi di roaming adesso è realtà, disponibile su < <https://www.europarl.europa.eu/news/it/headlines/priorities/mercato-unico-digitale/20170612STO77250/la-fine-del-roaming-adesso-e-realta>, 2017 >.

⁴⁴ Ibidem nota 13

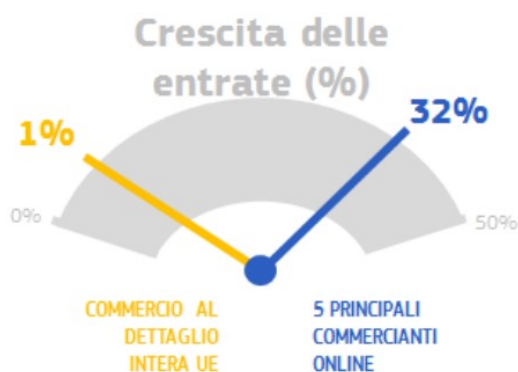
⁴⁵ News European Parliament, 2018, *Online shopping: stopping geoblocking and country redirects*, disponibile su: < <https://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/priorities/digital/20180126STO94142/online-shopping-stopping-geo-blocking-and-country-redirects>, 2018 >

Gli operatori non potranno più adottare comportamenti diversi nei confronti dei consumatori degli altri paesi membri a meno che non abbiano giustificazioni oggettive a supporto della differenza di trattamento.⁴⁶

Queste azioni volte ad implementare l'utilizzo delle tecnologie digitali sono un chiaro segnale di come la digitalizzazione si sta radicando sempre più a fondo nelle nostre vite, tanto che viene data per scontata in ogni ambito della quotidianità; ad esempio al giorno d'oggi nessuno penserebbe di cercare un ristorante nelle vicinanze utilizzando l'elenco telefonico quando ha a disposizione un'infinità di applicazioni comodamente sul cellulare, oppure quanti possono ancora fare affidamento sul video noleggio per guardare un film? Quasi nessuno perché i servizi di film in streaming hanno preso il sopravvento. Questi cambiamenti vengono facilmente assimilati – soprattutto dalle nuove generazioni – ma hanno un impatto radicale.

Per avere un'idea delle dimensioni del fenomeno che si sta affrontando vengono ora proposti alcuni dati numerici⁴⁷:

- Tra il 2008 e il 2016 la crescita media delle entrate del commercio al dettaglio nell'UE è stata del 1%, mentre per i 5 principali commercianti online è stata del 32%



- Tra il 2006 e il 2017 il numero di imprese tecnologiche inserite tra le prime 20 imprese per capitalizzazione è passato da una azienda che rappresentava il 7% della capitalizzazione di mercato a 9 imprese con una capitalizzazione totale di mercato del 54% rispetto alle 20 maggiori.
- A fronte di questa crescita assistiamo ad un fenomeno che lascia perplessi, infatti la tassazione a cui sono sottoposte le imprese digitali è di molto inferiore rispetto a quella a cui sono sottoposte le aziende tradizionali.

⁴⁶ Ibidem nota 13

⁴⁷ COMMISSIONE EUROPEA, *Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale*, 2017

Aliquota fiscale media effettiva

UE28



2.3.3 Una tassazione globale ed equa per l'economia digitale: primi passi

L'equilibrio sul quale si basa il mercato unico è sostenuto dal principio del *level playing field*, secondo il quale a tutte le imprese di un certo mercato vanno applicate le stesse regole in modo da promuovere una concorrenza libera e leale tra le aziende. Qualora ad una o più imprese non si applichino le stesse norme, questo comporterebbe un privilegio che risulterebbe in un danno ai consumatori e alle imprese concorrenti.⁴⁸ Per questo, nell'ambito del mercato interno, una delle principali sfide della Commissione europea è sempre stata l'armonizzazione della normativa tributaria in modo da garantire il rispetto dei principi di efficienza ed equità.⁴⁹

A questo fine nel 2013 la Commissione europea ha affidato ad un gruppo di esperti indipendente – *High Level Expert Group on Taxation of the Digital Economy* – il compito di esaminare i problemi chiave relativi alla tassazione dell'economia digitale nell'Unione Europea e presentare delle possibili soluzioni. Il Gruppo è stato attivo fino al 2014 e il 28 maggio dello stesso anno ha rilasciato il *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*. In tale documento vengono innanzitutto indicati dei principi da rispettare per perseguire l'obiettivo di una tassazione internazionale, la quale dovrebbe essere in primo luogo: semplice, stabile e il più neutrale possibile. In base a queste linee guida le conclusioni generali che sono state tratte sono:

- I regimi di tassazione previsti per l'economia digitale non dovrebbero differire da quelli previsti per l'economia tradizionale, al contrario, dovrebbero essere adattate le norme vigenti per far fronte al cambiamento;

⁴⁸ Angelo Santagostino, 2012, *Il mercato unico europeo. Una prospettiva liberale tra Einaudi e Hayeck*, Il Politico Vol. 77, No. 1 (229) (Gennaio-Aprile 2012), Rubbettino Editore, JSTOR

⁴⁹ Alberto Majocchi, 1988, *Il completamento del mercato interno: effetti economici e problemi di armonizzazione fiscale*, Il Politico Vol. 53, No. 4 (148) (Ottobre-Dicembre 1988), Rubbettino Editore, JSTOR

- Le piccole e medie imprese che utilizzano le nuove tecnologie hanno più facile accesso al mercato unico, al fine di favorire questa tendenza e far fruttare le potenzialità del mercato interno vanno eliminate le barriere fiscali attraverso un sistema di tassazione più semplice e stabile;
- Ogni scostamento dalla neutralità della normativa tributaria dovrebbe essere ben studiato e giustificato prima di essere messo in atto.

Il Gruppo inoltre ritiene che gli interventi sulla tassazione e sullo scambio dei dati dovrebbero essere svolti a livello globale per essere pienamente efficaci, per questo sarà di primaria importanza il progetto “G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS), e invita alla collaborazione gli Stati membri, che facciano fronte comune al fine di ottenere un risultato favorevole per l'UE.

Le priorità individuate da questa prima analisi sono:

- Contrastare le pratiche di elusione fiscale e di concorrenza sleale; in particolare prestando attenzione a:
 - *Hybrid Mismatch Arrangements*, ossia accordi che sfruttano la disomogeneità tra gli ordinamenti tributari di vari paesi al fine di non pagare le imposte in nessuno Stato;
 - *Treaty Shopping* (detto anche “abuso di convenzioni”) che sfrutta le convenzioni contro le doppie imposizioni ai fini di elusione fiscale;
- Rivedere le regole sui prezzi di trasferimento (*transfer pricing*), quelle attualmente vigenti non si dimostrano all'altezza e consentono il trasferimento del reddito a paesi a tassazione inferiore attraverso l'utilizzo di società considerate indipendenti ma che in realtà sono controllate.
- Rivedere le disposizioni sulla connessione tra Stato impositore e impresa, infatti per l'imposizione dei nuovi modelli di economia digitale il concetto tradizionale di “stabile organizzazione” non risulta appropriato, si rende necessaria una revisione di tale principio.
- L'adozione del principio di “destinazione” per la fornitura di beni e servizi al fine di guidare le politiche che riguardano l'IVA attraverso un principio di neutralità.

I principi guida sui quali sono basate le proposte del Gruppo sono:

1) Efficienza economica

Le tasse influenzano il comportamento degli agenti economici e, più i fattori sono mobili – peculiarità principale dell'economia digitale – più le differenze di trattamento

definiscono le scelte degli individui; un buon sistema di tassazione minimizza questi effetti e riduce le disparità tra i concorrenti.

2) Distribuzione equa

Il sistema di tassazione deve essere equo, tale equità ha due dimensioni: i) tassare gli individui in modo giusto, ii) suddividere i ricavi provenienti dalle tasse in modo equo tra i paesi. I paesi dovrebbero tassare i profitti originati all'interno dei loro confini perché tale è il posto in cui si è svolta l'attività che li ha prodotti, ma ora il problema sta nel determinare cosa si intende per tali attività.

3) Conformità e amministrazione

La gestione delle tasse prevede dei costi che chiaramente dovrebbero essere mantenuti al minimo indipendentemente che si tratti di tasse a livello domestico o internazionale, ciò richiede un grado elevato di cooperazione, fiducia e rispetto tra le autorità dei differenti paesi. Inoltre, i soggetti tassati dovrebbero essere trattati allo stesso modo e dovrebbero poter contare sulla trasparenza, semplicità e stabilità del sistema fiscale.⁵⁰

La Commissione Europea, nel definire “la strategia per il mercato unico digitale”, a fronte delle analisi effettuate dal Gruppo di esperti, ha incluso la proposta di *“un approccio rinnovato alla tassazione dei redditi delle società nel mercato unico, in base al quale gli utili siano tassati nel paese in cui siano generati, ivi compreso nell'economia digitale.”*⁵¹

Nella teoria tutto è possibile, ma nella pratica può non essere così facile. Infatti, ancora nel 2017 non si è giunti ad una soluzione in grado di rivoluzionare le norme fiscali in modo da garantire una tassazione equa ed efficace. La rapidità con cui evolve il mondo digitale e la sua capacità di espandersi ad ogni settore – in modo da non poter essere circoscritto – sono in contrasto con i tempi necessari per trovare una risposta a livello internazionale che metta d'accordo tutti gli attori in gioco; più lungo sarà questo processo maggiori saranno le opportunità di comportamenti elusivi e minore sarà il gettito fiscale volto a finanziare gli Stati.

Nel 2017 la commissione ha individuato i principali quesiti che i nuovi modelli di business fanno sorgere: dove tassare e cosa tassare. Le imprese digitali infatti possono operare e creare valore in un paese pur non essendo presenti fisicamente, in questo modo scavalcano la necessità di avere un legame fisico al fine di poter essere tassate. Allo stesso modo va individuato come è creato il valore nei nuovi modelli d'impresa poiché questi sono basati su beni immateriali, dati e conoscenze difficili da individuare e stimare. Una risposta a livello internazionale è richiesta al più presto ma nel frattempo l'Unione deve mobilitarsi per trovare delle regole che

⁵⁰ Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy, 2014

⁵¹ COMMISSIONE EUROPEA, *Strategia per il mercato unico digitale in Europa*, 2015

governino la tassazione dell'economia digitale all'interno dei propri confini e nel rispetto dei principi del mercato unico; questo nella prospettiva di integrazione tra le regole internazionali e dell'UE ma anche in un'ottica proattiva nel caso in cui la discussione internazionale non riesca a produrre risultati concreti.

In congruenza con le priorità definite dal Gruppo di Esperti il piano d'azione dell'Unione prevede che sia necessaria una ristrutturazione a livello internazionale sui concetti di: stabile organizzazione, prezzo di trasferimento e tassazione dei profitti applicabili alle tecnologie digitali. Questi tre ambiti sono strettamente legati tra loro e sono altresì influenzati pesantemente dai nuovi modelli di business digitali in quanto: la stabile organizzazione è il presupposto per poter tassare un'attività in un paese, ma questa si ancora ad una presenza fisica nel territorio dello Stato e le imprese digitali possono avere una presenza economica importante senza però essere stabilite nei confini di tale paese, vanno quindi determinati altri indicatori per tassare tali imprese nel paese. Una volta determinati questi indicatori va determinato quale e quanto valore viene prodotto in quel paese in modo da poter essere tassato, ma le nuove imprese fanno grande affidamento ad attività immateriali che sono difficili da individuare e valutare.⁵²

2.3.4 Verso una soluzione europea

A seguito delle comunicazioni del settembre 2017 riguardo la necessità di agire a livello internazionale ma considerando anche l'urgenza di prendere una posizione, il 21 marzo 2018 la Commissione ha proposto due soluzioni per la tassazione dell'economia digitale.

La prima si propone di riformare le regole della tassazione delle società in modo che i profitti siano registrati e tassati dove le aziende interagiscono con gli utenti attraverso canali digitali anche senza collegamenti territoriali, cosicché le imprese digitali contribuiscano alle spese pubbliche allo stesso modo delle imprese tradizionali. Tale proposta viene identificata come soluzione a lungo termine e comprende tre elementi principali:

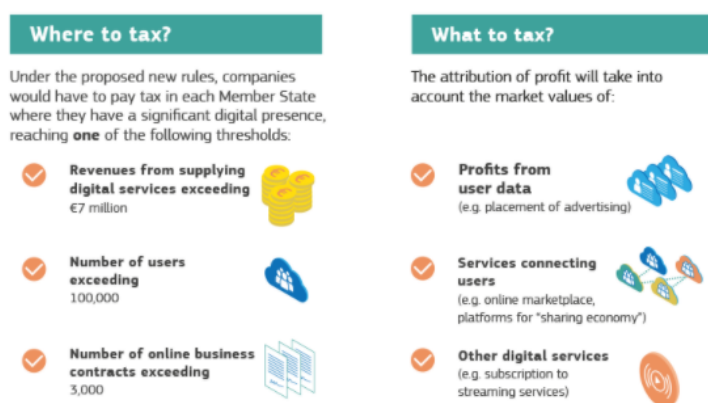
- *Una nuova direttiva sulla tassazione delle società con una presenza digitale significativa*

La presenza digitale significativa andrebbe ad integrare la lacuna lasciata dalla necessità della presenza fisica la quale non risulta più obbligatoria ai fini fiscali nel momento in cui l'impresa soddisfa determinati requisiti in termini di ricavi derivanti da servizi digitali, dal numero di utenti online o dal numero di contratti per servizi digitali.

⁵² COMMISSIONE EUROPEA, *Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale*, 2017

La stabile organizzazione virtuale si verifica quando una piattaforma digitale soddisfa almeno uno dei seguenti requisiti⁵³:

- (a) la parte dei ricavi totali ottenuti nel corso di tale periodo d'imposta e derivanti dalla fornitura di tali servizi digitali a utenti situati nello Stato membro considerato nel corso di detto periodo d'imposta è superiore a 7 000 000 EUR;
- (b) il numero di utenti di uno o più di tali servizi digitali che sono situati nello Stato membro considerato nel corso di tale periodo d'imposta è superiore a 100 000;
- (c) il numero di contratti commerciali per la fornitura di servizi digitali che sono conclusi nel corso di tale periodo d'imposta da parte di utenti situati nello Stato membro considerato è superiore a 3 000.



- *L'integrazione dei principi nella proposta sulla CCCTB*

Dall'integrazione tra la nuova direttiva sulla presenza digitale e la proposta sulla base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società si potrà favorire di nuove norme che considerano e regolano la tassazione dell'economia digitale;

- *L'estensione della soluzione a livello mondiale*

Come già ribadito il problema della tassazione dell'economia digitale richiede una soluzione a livello mondiale, per questo la proposta di direttiva della Commissione dovrebbe venire estesa alle convenzioni in materia di doppia imposizione tra Paesi membri e paesi esterni all'Unione, questo garantirebbe l'eliminazione delle lacune nel sistema fiscale dovute alla diversità tra gli ordinamenti ed eviterebbe che se ne creino altre.

Nonostante questi primi passi, giungere ad un accordo a livello globale che si fondi su tali principi non è una questione che si risolverà a breve, e nel frattempo il problema continua a

⁵³ COMMISSIONE EUROPEA, art. 4 paragrafo 3 Proposta di DIRETTIVA DEL CONSIGLIO che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa, 2018

persistere limitando le entrate fiscali che dovrebbero essere destinate ai vari paesi; stanchi di questa situazione di ingiustizia molti Stati membri (tra cui l'Italia di cui si tratterà nel prossimo capitolo) stanno progettando o attuando iniziative unilaterali. L'adozione di norme senza un precedente coordinamento sovranazionale però potrebbe peggiorare la situazione sotto innumerevoli punti di vista:

- indebolendo il mercato unico creando situazioni di iniquità
- dando vita ad ulteriori lacune da sfruttare per l'elusione fiscale
- complicando la possibilità di creare un'impostazione comune a livello di Unione Europea

Al fine di reprimere questa spinta individualistica, conservare il principio cardine di equità nel mercato unico e garantire che non si perpetuasse la perdita di entrate potenziali nelle casse degli Stati, si è ritenuto imperativo elaborare una risposta temporanea a livello di UE.⁵⁴

A questo scopo insieme alla prima proposta ne viene elaborata una seconda di carattere temporaneo: “proposta di direttiva del consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali (ISD) applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali”. Tale direttiva si propone di “*presentare una misura mirata ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali che sia facile da attuare e contribuisca a creare condizioni di concorrenza eque a titolo provvisorio, in attesa che sia stata messa a punto una soluzione globale*”⁵⁵. Questa direttiva è dunque una risposta a breve termine per arginare il problema e colpire quelle attività digitali che attualmente sfuggono alla tassazione in attesa che venga elaborata la soluzione a lungo termine. I ricavi colpiti dalla ISD (o “*Interim Web Tax*”) sono quelli derivanti dalle attività degli utenti che generano valore per le imprese e si sostanziano in tre tipologie di servizi definite all'art.3 della presente proposta⁵⁶:

- i) La collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia
- ii) La messa a disposizione degli utenti di un'interfaccia digitale multilaterale che permette loro di trovare altri utenti e di interagire con essi e che può anche agevolare le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti (servizi di intermediazione)

⁵⁴COMMISSIONE EUROPEA, *È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale*, 2018

⁵⁵ COMMISSIONE EUROPEA, *Proposta di DIRETTIVA DEL CONSIGLIO relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, 2018

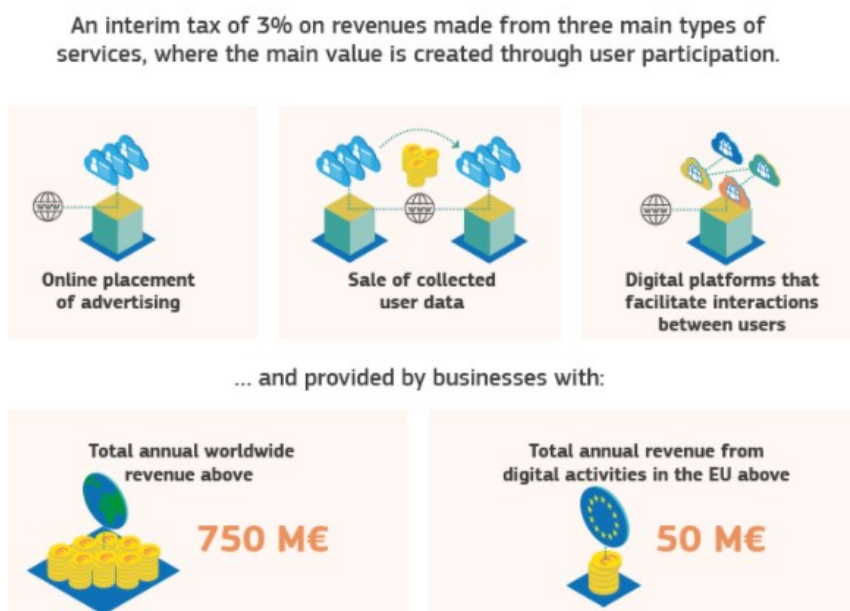
⁵⁶ COMMISSIONE EUROPEA, *Art. 3 Proposta di DIRETTIVA DEL CONSIGLIO relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, 2018

- iii) La trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività degli utenti sulle interfacce digitali.

I soggetti passivi che verranno colpiti da tale imposta sono coloro che soddisfano entrambi i requisiti enunciati all'art. 4⁵⁷:

- (a) L'importo totale dei ricavi a livello mondiale dichiarati dall'entità per l'esercizio finanziario pertinente supera 750.000.000 EUR
- (b) L'importo totale dei ricavi imponibili ottenuti dall'entità nell'unione durante l'esercizio finanziario pertinente supera 50.000.000 EUR

L'aliquota prevista per la definizione dell'imposta è del 3% e si applica a tutti i ricavi derivanti dai servizi di cui sopra. Secondo le stime l'imposta potrà generare entrate per gli Stati membri di circa 5 miliardi di euro all'anno.⁵⁸



Anche all'interno del contesto dell'Unione però si manifestano pensieri contrastanti, infatti paesi come Irlanda, Lussemburgo e Malta, famosi per essere al centro delle strategie fiscali delle multinazionali, remano contro una soluzione condivisa a livello europeo temendo di perdere il proprio vantaggio a favore di altri paesi, e spingono invece per attendere una risposta globale; al contrario altri Stati (tra cui l'Italia) vorrebbero trovare una web tax da applicare il prima possibile.

⁵⁷ COMMISSIONE EUROPEA, Art. 4 *Proposta di DIRETTIVA DEL CONSIGLIO relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, 2018

⁵⁸ COMMISSIONE EUROPEA, *Fair Taxation of the Digital Economy*, disponibile su < https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en >

CAPITOLO III – LE RISPOSTE FISCALI ALL'ECONOMIA DIGITALE IN ITALIA

3.1 Il primo tentativo italiano

Si può dire che l'Italia abbia avuto un ruolo pionieristico nell'affrontare il problema della tassazione digitale, muovendosi in anticipo rispetto alla commissione europea nel tentativo di trovarvi una soluzione.

Già nel 2013 infatti viene presentata una proposta di legge d'iniziativa dei deputati – sostenuta in particolar modo da Francesco Boccia (PD) – che poi è divenuta un emendamento alla Legge di Stabilità del 2014⁵⁹. La prima “*Web Tax*” italiana o “*Google tax*” – così denominata dalle “*Over The Top*”⁶⁰ – inserita nell'articolo 17-bis all'interno del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non si può definire una vera e propria tassa piuttosto, un insieme di misure volte a vietare ai soggetti passivi IVA di acquistare servizi online da imprese senza partita IVA italiana e limitare l'acquisto di spazi pubblicitari digitali disponibili sul territorio italiano a soggetti titolari di partita IVA italiana. Le transazioni prese di mira sono quindi quelle cosiddette *business to business*. Lo scopo finale è di facile intuizione: tramite questo stratagemma si voleva obbligare indirettamente le imprese digitali estere ad aprire una partita IVA italiana per poter operare nel territorio italiano, in questo modo si sarebbe creato un collegamento tra impresa digitale e territorio che avrebbe permesso di fatturare le vendite nel nostro paese legittimando la pretesa impositiva da parte dell'Italia.

Nonostante l'evidente necessità di adattare la normativa fiscale alle caratteristiche della nuova realtà, questo primo tentativo italiano non si può dire abbia avuto il successo sperato. Fin dalla sua proposta è stato infatti fortemente criticato sia a livello giuridico che tecnico; in molti lo hanno definito contrario ai principi comunitari di libertà di stabilimento e libertà di prestazione dei servizi, e al principio costituzionale della libertà di iniziativa economica, fino a definirlo addirittura una “*illegal tax*”⁶¹. Dal punto di vista tecnico invece sorgevano difficoltà nella distinzione tra contenuti disponibili e non disponibili nel territorio italiano. Tale misura, dunque, è stata inizialmente sospesa dal decreto “*Salva Roma Bis*” per poi essere infine scartata dal governo Renzi⁶² il quale mirava ad una soluzione a livello europeo piuttosto che nazionale. Di tale legge però si è mantenuto l'obbligo per imprese e professionisti di acquistare beni e

⁵⁹ art. 1, comma 33, legge 27 dicembre 2013, n. 147

⁶⁰ Si tratta di grandi imprese (come Google, Facebook, Amazon, Twitter, Netflix, ...) che offrono servizi basati sulla tecnologia digitale e ne sfruttano appieno le caratteristiche. Queste imprese operano a livello globale e godono di grandi libertà grazie alla mancanza di una normativa che le regoli efficacemente a livello internazionale.

⁶¹ Tim Worstall, 14/12/2013, *Italy passes the illegal google tax*, Forbes.

⁶² Art. 2, comma 1, lettera a), decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16 (cosiddetto decreto salva Roma-ter)

servizi online attraverso transazioni che utilizzino mezzi di pagamento tracciabili in modo da poter risalire alla partita IVA del beneficiario (come, ad esempio, bonifico bancario o postale).

3.2 La stabile organizzazione virtuale

Nel tentativo di trovare una coesione a livello internazionale e facendo riferimento agli studi portati avanti dall'OCSE – in particolare il documento *BEPS ACTION 1: address the tax challenges of the digital economy* – e dalla stessa Commissione europea attraverso l'*Expert group on taxation of the digital economy*, viene elaborata una seconda proposta di legge presentata alla Camera dei deputati il 27 aprile 2015. Ancora una volta ci si riferisce erroneamente a questi provvedimenti con l'appellativo "*Web Tax*", si tratta infatti non di una tassa, ma di un tentativo di modifica del concetto di "stabile organizzazione" e di imposizione di una ritenuta alla fonte a titolo di imposta pari al 26%.

L'intervento puntava ad estendere i casi riconducibili alla stabile organizzazione aggiungendo una "stabile organizzazione virtuale" che si sarebbe concretizzata in quei casi in cui "*si realizzi una presenza continuativa di attività on line riconducibili all'impresa non residente, per un periodo non inferiore a sei mesi, tale da generare nel medesimo periodo flussi di pagamenti a suo favore, comunque motivati, in misura complessivamente non inferiore a 5 milioni di euro*"⁶³; la presenza continuativa veniva comprovata dal numero di operazioni – che non doveva essere inferiore a 500 unità –. Tali fattispecie dovevano essere individuate e segnalate all'amministrazione finanziaria dagli intermediari finanziari scelti dal soggetto non residente. A questo punto la ritenuta alla fonte a titolo di imposta doveva essere effettuata dagli stessi intermediari finanziari, in tutti quei casi di operazioni di *e-commerce* effettuate da soggetti residenti in Italia verso soggetti residenti all'estero i quali soddisfacessero le condizioni sopra descritte in quanto considerati come una stabile organizzazione occulta di tipo virtuale. Tale iniziativa non si applica in tutti quei casi in cui gli operatori digitali non residenti avessero dichiarato la loro presenza come stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Anche questa proposta però si rivelò un buco nell'acqua e non fu mai accettata dal legislatore.

3.3 La Web Tax Transitoria

Nonostante i primi tentativi fallimentari, la ricerca dell'approccio corretto per la risoluzione del problema continua con l'introduzione nel 2017 della cosiddetta "*Web Tax Transitoria*"; tale

⁶³ Proposta di legge d'iniziativa dei deputati, art. 1, comma 4, 27 aprile 2015

provvedimento, previsto dalla conversione del decreto-legge 24 aprile 2017, n.50 a seguito della legge 21 giugno 2017, n.96 e definito nell'art. 1-*bis* propone una nuova ottica di intervento.

Il nome con il quale ci si riferisce volgarmente a questa previsione normativa può risultare nuovamente fuorviante, infatti non si tratta di una tassa, e non fa riferimento esclusivamente alla *web economy*, anche se, contestualizzandola nel periodo storico caratterizzato dalla volontà di tassare le imprese digitali, non si può fare a meno che cogliere il riferimento ai giganti del web.

Ad ogni modo, la strategia messa in atto dal legislatore si può dire cambiata, passando dal tentativo di colpire direttamente la digital economy, a prevedere invece nuove modalità di accertamento rivolte a tutti quei gruppi multinazionali che soddisfino determinati requisiti dimensionali.

L'art. 1-bis riguarda *“le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato”* che fanno parte di gruppi multinazionali (in generale, non ci sono infatti riferimenti alle imprese digitali) i quali:

- Abbiano ricavi consolidati superiori a 1 miliardo di euro annui
- Effettuino cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato per un ammontare superiore a 50 milioni di euro annui avvalendosi del supporto dei soggetti di cui alla lettera a) del comma 1 dell'articolo 73⁶⁴ o di stabili organizzazioni in Italia di società di cui alla lettera d) del citato comma⁶⁵, appartenenti al medesimo gruppo societario.

Al gruppo multinazionale che soddisfi tali requisiti, verificati dall'Agenzia delle Entrate, viene riconosciuta la stabile organizzazione nel territorio dello Stato e può avvalersi della *“procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata”*.

L'iniziativa è dunque volontaria, e la decisione spetta al soggetto passivo, con la limitazione che questo non deve aver preso conoscenza formalmente di *“accessi, ispezioni e verifiche, dell'inizio di qualunque attività di controllo amministrativo o dell'avvio di procedimenti penali”* riguardanti situazioni trattate dalla presente legge.

I contribuenti che decidano di avvalersi di tale istituto tributario e che siano reputati idonei dall'Agenzia delle Entrate, a fronte di un accordo per la definizione dei debiti tributari relativi ai periodi di imposta passati e per i quali il termine di presentazione delle dichiarazioni fiscali è già passato e del conseguente pagamento di tali somme nel termine di 20 giorni dall'atto di

⁶⁴ *“società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio italiano”*

⁶⁵ *“le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato”*

accertamento, potranno beneficiare di una riduzione delle sanzioni amministrative (sarà dovuto un sesto della somma) e non saranno punibili per il reato di omessa presentazione della dichiarazione.⁶⁶

Anche in questo caso non sono mancate le critiche mosse verso questa iniziativa che non risulta una soluzione a lungo termine e potrebbe risultare di scarsa efficacia. Innanzitutto, manca il carattere internazionale dello strumento, che si presenta più che altro come una norma antielusione e antiabuso piuttosto che una soluzione al problema; in secondo luogo, i requisiti dimensionali sono tipici di grandi multinazionali e questo esclude a priori tutte quelle imprese minori non residenti che volessero accedere alla procedura con la conseguenza che la ricchezza di queste stabili organizzazioni occulte potrebbe non emergere mai; ed infine, si incentiva il carattere volontario piuttosto che insistere su sanzioni maggiori come strumento a favore della regolarizzazione.⁶⁷

3.4 L'imposta sulle transazioni digitali

La prima vera e propria “Web Tax”, definita come imposta sulle transazioni digitali, è stata istituita con la Legge di Bilancio 2018 (legge 27 dicembre 2017, n. 205)⁶⁸, e in particolare si fa riferimento all'art.1 commi da 1011 a 1019. Tale imposta può essere identificata come il frutto della riunione dell'Ecofin tenutosi a Tallin (settembre 2017) e della comunicazione della Commissione Europea a proposito di “un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione Europea per il mercato unico digitale”, occasioni nelle quali si è sottolineata la necessità – condivisa dalla maggioranza dell'Unione – di agire per ideare un'imposizione comune dell'economia digitale⁶⁹. L'Italia in questo campo è uno dei maggiori attori a livello europeo e con quest'ultima Legge segna un punto di svolta sulle decisioni passate.

L'imposta grava sui soggetti prestatori di servizi digitali residenti o non residenti che effettuano, nel corso di un anno solare, un numero complessivo di transazioni superiore a 3.000 unità nei confronti di soggetti identificati come sostituti d'imposta definiti nell'art. 23 comma 1 del DPR 600/73⁷⁰ o stabili organizzazioni di soggetti non residenti situate nel territorio italiano; restano

⁶⁶ Leonardo Erre, Mauro Silvari, Giuseppe Lopez, Ciro Castelli, Stefano Pietrosanto, Costantino La Vecchia, Fabio Antonacchio, Daniela, Maurizio Leo, 2019, *LA TASSAZIONE DELLA DIGITAL ECONOMY*, Seconda edizione.

⁶⁷CORCOM, 2017, *Web tax transitoria, l'Upb: “Norma di dubbia efficacia”*, disponibile su < <https://www.corrierecomunicazioni.it/over-the-top/web-tax-transitoria-l-upb-norma-di-dubbia-efficacia/> >

⁶⁸ La quale ha anche introdotto la “presenza digitale significativa” nell'art. 162 del TUIR concernente la stabile organizzazione

⁶⁹ Salvatore Antonello Parente, 2019, *Digital Economy e fiscalità del mondo virtuale: dal commercio elettronico alla web taxation*, Università degli studi di Bari, Dipartimento junico in sistemi giuridici ed economici.

⁷⁰ Con esclusione di:

quindi escluse le transazioni verso i consumatori finali (B2C) in quanto non figurano tra i sostituti d'imposta. Risulta rilevante sottolineare che, secondo questo schema, la territorialità sorge in riferimento al soggetto committente, non curandosi che il soggetto prestatore del servizio sia residente o non residente.

L'oggetto dell'imposta sono le transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, quindi tutti quei *“servizi forniti attraverso internet o una rete elettronica, la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione”*⁷¹. La definizione dei servizi sui quali grava l'imposta risulta fin qui estremamente generica ed infatti il legislatore rimette al Ministro dell'economia il compito di identificarli nel dettaglio attraverso un decreto che avrebbe dovuto essere emanato entro il 30 aprile 2018 ma che in realtà non fu mai emesso.

L'aliquota prevista per l'imposta è fissata al 3% del corrispettivo per la singola transazione al netto dell'IVA, ed è versata dai soggetti committenti – in quanto sostituti d'imposta – con l'obbligo di rivalsa sui soggetti prestatori salvo che quest'ultimi non specificino nella fattura (o altro documento idoneo) di non superare il limite di 3.000 prestazioni.

La definizione di questa imposta risulta più chiara e avvicina il legislatore domestico ad una soluzione più internazionale ciononostante non è esente da criticità.

1. L'imposta colpisce tutte le imprese che soddisfino i requisiti, non differenziando tra residenti e non residenti, in questo modo sulle imprese residenti in Italia graverebbero le altre imposte previste dall'ordinamento più quest'ultima, il che potrebbe tradursi in uno svantaggio competitivo⁷²;
2. Le imprese multinazionali non residenti, sfruttando il loro elevato potere di mercato potrebbero riuscire a traslare l'imposta sui committenti dei servizi senza incidere negativamente sulla loro competitività;
3. La soglia di 3.000 transazioni risulta poco efficace in quanto non tiene conto del peso economico delle transazioni⁷³;
4. Infine, sorgono dei dubbi sulla costituzionalità dell'imposta in quanto potrebbe essere intesa come discriminatoria sotto due punti di vista:

-
- soggetti che hanno aderito al regime forfetario per i contribuenti minimi introdotto dall'articolo 1, commi 54-89 della legge 23 dicembre 2014, n. 190;
 - chi abbia aderito regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità previsto dall'articolo 27 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98

⁷¹ Legge di Bilancio 2018, art. 1, comma 1012

⁷² Ufficio parlamentare di bilancio, 2017, *Flash “La nuova imposta sulle transazioni digitali”*.

⁷³ Infatti, in questo modo potrebbe accadere che prestatori di servizi che effettuano molte transazioni di scarsa entità siano colpiti dall'imposta, al contrario di prestatori di servizi che effettuano poche transazioni ma di importi elevati.

- colpisce solo le transazioni tra imprese e non quelle tra impresa e consumatori
- grava su una particolare modalità di svolgere l'attività di impresa, in quanto la medesima attività potrebbe essere svolta facendo ricorso alla tecnologia digitale ma anche non utilizzandola.

L'imposta sulle transazioni digitali fin qui descritta si sarebbe dovuta applicare dal primo gennaio 2019⁷⁴ ma è stata abrogata⁷⁵ dalla Legge di bilancio 2019 (Legge 30 dicembre 2018, nr.145) con la quale viene introdotta l'imposta sui servizi digitali.

3.5 Verso una soluzione internazionale: l'imposta sui servizi digitali

Il 21 marzo 2018 la Commissione Europea pubblica la “*Proposta di direttiva del consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*”, questa prevede una soluzione di carattere temporaneo in grado di livellare il *playing field* fin tanto che non si perfezioni una risposta di lungo periodo che riporti equilibrio nel mondo fiscale tra imprese tradizionali e multinazionali digitali.

Con riferimento alla proposta focalizzata sul breve termine, il legislatore italiano cancella il lavoro fatto precedentemente adeguando il proprio testo a quello previsto a livello europeo, esprimendo così il proprio appoggio ad una soluzione condivisa all'interno dell'Unione Europea.

La nuova imposta è stata definita per la prima volta nella Legge di bilancio 2019, art.1 commi da 35 a 50, e avrebbe dovuto concretizzarsi tramite un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze entro il 30 aprile 2019, che però non venne emesso. La legge di bilancio 2020⁷⁶ ha poi integrato quanto previsto dalla precedente:

- specificando alcune fattispecie che non si considerano servizi digitali⁷⁷;
- presentando più accuratamente la definizione della localizzazione e il calcolo della base imponibile⁷⁸;
- aggiungendo alcuni obblighi contabili⁷⁹;
- ed inoltre prevede l'abrogazione di quanto previsto dalla presente legge in materia di tassazione dell'economia digitale nel momento in cui verranno raggiunti accordi in sedi internazionali⁸⁰.

⁷⁴ Art. 1, comma 1017 “*Le disposizioni di cui ai commi da 1011 a 1016 si applicano a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto di cui al comma 1012*”

⁷⁵ Art. 1, comma 50, Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019)

⁷⁶ Legge 30 dicembre 2019, n. 160

⁷⁷ Art. 37-bis, Legge 30 dicembre 2019, n. 160

⁷⁸ Art. 40-bis e 40-ter, Legge 30 dicembre 2019, n. 160

⁷⁹ Artt. 42 e 43, Legge 30 dicembre 2019, n. 160

⁸⁰ Art. 49-bis, Legge 30 dicembre 2019, n. 160

Come si può facilmente notare, l'imposta sulle transazioni digitali prevista dal legislatore italiano riprende gran parte delle disposizioni proposte dalla Commissione per la *Interim Web Tax*.

Una differenza si riscontra nella definizione dei soggetti passivi, mentre nella proposta a livello europeo il totale dei ricavi imponibili è fissato a 50.000.000 €, nella legge domestica troviamo una soglia di 5.500.000 €. Tale differenza è giustificata da una semplice proporzione tra il PIL dell'Unione Europea e il PIL italiano che risulta l'11% del primo, allo stesso modo la soglia prevista per la web tax domestica è l'11% di quella prevista per la web tax europea.⁸¹

Per quanto riguarda i ricavi imponibili, questi fanno riferimento a ricavi derivanti dalla fornitura di tre tipologie di servizi che risultano equivalenti sia nella normativa italiana che nella proposta europea.

La prima categoria fa riferimento alle pubblicità online, quindi i ricavi che provengono dalla messa a disposizione di uno spazio pubblicitario nel quale viene trasmesso un messaggio pubblicitario specifico, mirato per l'utente.

Il secondo tipo preso in considerazione sono i ricavi che derivano dalla messa a disposizione di un'interfaccia che faciliti l'interazione tra utenti anche – ma non solo – al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi; si considerano quindi i ricavi provenienti dalle transazioni realizzate grazie all'utilizzo della piattaforma e quelli che derivano dal pagamento per l'accesso alla stessa.⁸²

La terza tipologia comprende i ricavi che provengono dalla vendita delle informazioni relative agli utenti che utilizzano le interfacce digitali; ogni volta che si accede ad interfacce digitali, queste registrano le operazioni che vengono effettuate dagli utenti e tali informazioni – chiamate *Big Data* – risultano estremamente preziose e sono vendute generando i ricavi di cui si sta trattando.

L'ultimo tema che risulta opportuno considerare è il luogo in cui vanno tassati i ricavi; questo viene determinato in base alla posizione dell'utente per definire la quale si fa riferimento principalmente all'indirizzo di protocollo internet – *IP address* –. La definizione della posizione e dei ricavi imponibili è poi specificata a seconda della fattispecie posta in essere.

⁸¹ Tommaso Di Tanno, Fabio Marchetti, a cura di., 2019, *La tassazione dell'economia digitale*, Club degli Studi della Fondazione Bruno Visentini, disponibile su < <http://www.ditanno.it/content/uploads/2020/01/La-tassazione-delleconomia-digitale.pdf> >

⁸² Ad esempio, siti come Airbnb mettono in contatto soggetti che cercano un alloggio con soggetti che affittano alloggi e una parte del corrispettivo va all'interfaccia digitale che facilita il contatto tra i due soggetti, allo stesso modo possono esistere social network che prevedono una quota di iscrizione per farne parte.

Per i servizi di cui alla lettera a) i ricavi sono imponibili in Italia se l'utente si trova nel territorio dello Stato nel momento in cui visualizza la pubblicità sul suo apparecchio accedendo all'interfaccia digitale.

Per i servizi di cui alla lettera b) si presentano due situazioni:

- se il servizio facilita le cessioni di beni o servizi direttamente tra gli utenti, i ricavi sono imponibili per quelle operazioni concluse attraverso un'interfaccia digitale effettuate da un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato;
- se il servizio non rientra tra quelli sopracitati ma si concretizza nel semplice accesso ad una piattaforma digitale a fronte di un pagamento, i ricavi sono imponibili nel territorio dello stato se il conto è stato aperto utilizzando un apparecchio in Italia.

Per i servizi di cui alla lettera c) i ricavi imponibili riguardano la parte di remunerazione per la vendita dei dati generati dagli utenti attraverso l'accesso e l'utilizzo delle interfacce digitali, effettuato dal loro dispositivo mentre si trovavano nel territorio italiano.

Come ben si nota l'attenzione è posta sulla localizzazione dell'utente ed è questa che lega il ricavo al territorio, nulla conta il luogo in cui è allocata l'interfaccia digitale. Tale innovazione fa sorgere un grave problema in quanto si pone in contrasto con le norme sulla privacy che permettono all'utente di scegliere di non essere geolocalizzato⁸³. Un secondo problema, che si era riscontrato anche nella precedente proposta di web tax (legge di bilancio 2017 art. 1 commi da 1011 a 1019) è che l'imposta colpisce non solo le multinazionali digitali, ma anche grandi imprese italiane che superano i requisiti previsti per essere considerate soggetti passivi.⁸⁴ L'imposta poi per come è enunciata sembra colpire non solo i ricavi pubblicitari delle interfacce digitali, ma anche le imprese che le inseriscono nel proprio sito. Prevedere dei cambiamenti o chiarimenti che risolvano queste situazioni di incertezza vorrebbe dire rinunciare a gran parte del gettito previsto – di 708 milioni di euro⁸⁵ dal 2020 in poi – ed è quindi un'operazione da valutare attentamente.⁸⁶

⁸³ Alessandro Galimberti, 2019, *Nuova web tax al via. Porterà ogni anno 108 milioni in più*, Ilsole24ore, disponibile su < <https://www.ilsole24ore.com/art/nuova-web-tax-via-portera-ogni-anno-108-milioni-piu-ACesBi8> >

⁸⁴ La web tax francese, che comunque si riferisce alla proposta di direttiva europea, risolve tale problema prevedendo soglie nazionali più alte e considera solo il fatturato derivante dai servizi online di cui si occupa la presente imposta e non dei servizi online in generale.

⁸⁵ Stima della relazione tecnica del governo, non condivisa dal Servizio di Bilancio del Senato che teme, anzi, un'ulteriore riduzione della stima originaria di 600Mln a fronte della riscrittura volta alla soluzione dei problemi tecnici.

M. Mobili e M. Rogari, 2019, *Manovra, microtasse, digital tax e tagli nel mirino dei tecnici del Senato*, ilsole24ore, disponibile su < <https://www.ilsole24ore.com/art/manovra-microtasse-digital-tax-e-tagli-mirino-tecnici-senato-ACXk09x> >.

⁸⁶ Beatrice Bonini, Giampaolo Galli, 2020, *La web tax italiana: prospettive e problemi*, Osservatorio su Conti Pubblici Italiani, disponibile su < <https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-WebTax.pdf> >

CONCLUSIONE

La dirompente rivoluzione portata dall'avvento dell'economia digitale ha colto impreparato il sistema fiscale internazionale. Le nuove imprese tecnologiche, infatti sfruttano le peculiarità dell'economia digitale per allargare i propri mercati senza stabilire una presenza fisica nel territorio degli Stati in cui operano. L'assenza del collegamento fisico tra impresa e territorio mette in crisi il requisito alla base della potestà impositiva, che postula la necessaria presenza di un nesso di collegamento soggettivo od oggettivo con lo Stato deputato all'esercizio del prelievo.

L'iniziale indifferenza nel regolare il fenomeno da parte dei legislatori ha causato una risposta tardiva, permettendo alle grandi multinazionali del digitale di strutturare il proprio modello d'affari secondo un paradigma di massimo risparmio fiscale, collocando il prelievo (non dove il valore o il fatturato viene generato, ma) in giurisdizioni e domini impositivi a tassazione ridotta.

Prendendo ad esempio l'Italia, le imposte complessivamente versate nel 2018 da giganti del web come Amazon, Google, Twitter, Airbnb e TripAdvisor ammontano ad appena 14Mln e 300 mila euro nonostante il volume esponenzialmente maggiore di utili generati.⁸⁷

Una volta presa coscienza del problema intorno al 2013 è iniziata la corsa alla ricerca di una soluzione per ristabilire la parità di trattamento fiscale tra imprese tradizionali e digitali, nella prospettiva di riportare il prelievo fiscale là dove il valore e i volumi d'affari sono effettivamente generati.

Nell'ambito del G20 il compito di adeguare il sistema di tassazione internazionale è stato affidato all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), la quale, in occasione della riunione dei ministri delle finanze svoltasi a Fukuoka, aveva presentato un piano destinato a trovare una soluzione a lungo termine entro il 2020.⁸⁸

L'elaborazione di una soluzione efficace richiede che tra gli Stati s'instauri una collaborazione ed un coordinamento che possono – e, anzi, per una miglior riuscita dell'intrapresa – debbono essere condotti a livello internazionale, coinvolgendo tutti i diversi portatori d'interesse.

Di fronte alla lentezza e alla complessità di tale operazione e stanchi di dover far riferimento ad un sistema antiquato di tassazione internazionale, molti Stati – tra cui l'Italia, i cui interventi

⁸⁷ Marzio Bortoloni, 2019, *Da Amazon a Google, tasse pagate in Italia solo per 14 milioni*, ilsole24ore, disponibile su < <https://www.ilsole24ore.com/art/da-amazon-google-tasse-pagate-italia-solo-14-milioni-ACpWERc> >

⁸⁸ Ilsole24ore, 2019, *G20, ministri delle Finanze d'accordo sul tassare giganti del web*, ilsole24ore, disponibile su < <https://stream24.ilsole24ore.com/video/mondo/g20-ministri-finanze-d-accordo-tassare-giganti-web/ACy3rIP> >

possono essere tradotti in una disorganizzata “caccia alle risorse”⁸⁹ – hanno iniziato a intervenire autonomamente nel tentativo di porre fine a questa situazione di disparità.⁹⁰

Anche se la risposta globale che ci si aspetta non può essere trovata nel breve periodo, è comunque il fine al quale si deve tendere, nell’ottica di una maggiore giustizia fiscale e di una più equilibrata distribuzione delle risorse; per questo motivo la Commissione Europea per arginare la tendenza individualistica di alcuni Stati membri, che potrebbe comportare un’indesiderabile frammentazione nelle normative in materia di digital economy *taxation* e quindi una distorsione del *level playing field*,⁹¹ ha elaborato due proposte di direttiva: una focalizzata sul breve periodo e volta a fungere da guida per le varie imposte nazionali che hanno come obiettivo le imprese digitali, l’altra, a lungo termine, che mira ad una riforma della stabile organizzazione. Una soluzione condivisa a livello di Unione Europea risulta importante per rafforzare il Mercato Unico Europeo, ma soprattutto per garantire vigore alla posizione europea nel contesto economico internazionale.

Il nostro Paese, che fin da subito ha dimostrato di appoggiare la proposta di un’imposta sulla tassazione dell’economia digitale, integrandone i presupposti nel proprio ordinamento attraverso la Legge di bilancio 2019, e in seguito con la Legge di bilancio 2020, ha cercato di dar forma e contenuto ad un’imposta chiaramente ispirata a quella europea. Allo stesso modo si è comportata la Francia elaborando una propria imposta di matrice europea. In risposta a tali iniziative unilaterali, che colpiscono prevalentemente gli Stati Uniti in quanto patria delle principali Big Tech, l’amministrazione Trump ha minacciato l’introduzione di pesanti dazi nei confronti di Francia e Italia. A fronte di tale reazione i francesi sono giunti ad un accordo di sospensione della digital tax, in attesa di una soluzione internazionale. Al contrario l’Italia non sembra cedere, negando le accuse di discriminazione che riguardano la propria imposta digitale.⁹²

Ragionando in termini più ampi, la posizione europea nei confronti della tassazione digitale, si pone in aperto contrasto con l’approccio previsto dagli U.S.A. i quali, pur non negando la necessità di una maggiore tassazione dei giganti del web⁹³, non condividono il modello proposto; la risposta statunitense prevede un sistema volto a privilegiare (non il prelievo nello

⁸⁹ Ilsole24ore, 2015, *A caccia di risorse*, ilsole24ore, disponibile su < <https://st.ilssole24ore.com/art/norme-e-tributi/2015-09-22/a-caccia-risorse-digital-tax-081426.shtml?uuiid=ACPJNE2&nml=2707> >

⁹⁰ Ruth Mason, Leopoldo Parada, 2020, *The Legality of Digital Taxes in Europe*, University of Virginia School of Law

⁹¹ Alessandro Galimberti, 2019, *Per una digital tax globale la strada è ancora lunga*, ilsole24ore, disponibile su < <https://www.ilssole24ore.com/art/per-digital-tax-globale-strada-e-ancora-lunga-ACecpoP> >

⁹² Riccardo Barlaam, 2020, *Dazi, Italia di nuovo nel mirino Usa per la digital tax*, ilsole24ore, disponibile su < <https://www.ilssole24ore.com/art/dazi-italia-nuovo-mirino-usa-la-digital-tax-AD8fNBV> >

⁹³ Attilio Geroni, 2019, *Primo accordo al G-20: ci sarà una digital tax globale*, ilsole24ore, disponibile su < <https://www.ilssole24ore.com/art/accordo-massima-g20-ci-sara-digital-tax-globale-ACJ6UJP> >

Stato in cui gli utili si sono generati, ma) la tassazione nello Stato di residenza della capogruppo, in modo tale da salvaguardare la propria tassazione e attirare i cosiddetti “redditi apolidi” favorendo così le strategie di pianificazione fiscale aggressiva che volgerebbero a loro vantaggio.⁹⁴

Nonostante i notevoli passi avanti in ambito della tassazione dell’economia digitale una soluzione condivisa e attuabile sembra ancora distante. L’imposta studiata dall’Unione, che teoricamente sembra efficace, presenta non pochi aspetti ancora da migliorare sia dal punto di vista tecnico che dal punto di vista di coesione con le normative vigenti. Per quanto riguarda la soluzione a lungo termine, questa sembra indirizzarsi verso una riforma del concetto di stabile organizzazione che consideri la trasformazione avvenuta nell’economia, da questo risulta evidente la necessità di un cambio di approccio: non si può più far riferimento alla residenza dell’impresa come luogo in cui questa viene tassata, ci si deve concentrare sul luogo in cui la ricchezza e il valore vengono creati. Tale operazione comporterà un importante lavoro di adattamento dei trattati internazionali e dei sistemi nazionali che non potrà certamente concludersi in poco tempo.

Anche il lavoro dell’OCSE che doveva trovare una fine nel 2020 è stato posposto a metà del 2021 in attesa di tempi più favorevoli per la cooperazione internazionale, tale ritardo però va declinato con il conseguente rischio di alimentare risposte individuali, dettate dalla necessità di gettito a cui sono sottoposti gli Stati in un periodo di elevato debito pubblico⁹⁵ aggravato dall’attuale emergenza COVID-19.

11291

⁹⁴ Maurizio Leo, 2018, *La tassazione dell’economia digitale sulle due sponde dell’Atlantico: spunti di riflessione dalla circolare Assonime*, il fisco, 37, Wolters Kluwer Italia S.r.l.

⁹⁵ Beda Romano, 2020, *Niente accordo sulla web tax. Allarme Ocse: potrebbe costare l’1% del Pil*, disponibile su < https://www.ilsole24ore.com/art/niente-accordo-web-tax-allarme-ocse-potrebbe-costare-l-1percento-pil-AD0gnev?refresh_ce=1 >

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- Alberto Majocchi, 1988, *Il completamento del mercato interno: effetti economici e problemi di armonizzazione fiscale*, Il Politico Vol. 53, No. 4 (148) (Ottobre-Dicembre 1988), Rubbettino Editore, JSTOR
- Alessandro Galimberti, 2019, *Nuova web tax al via. Porterà ogni anno 108 milioni in più*, Ilsole24ore, disponibile su < <https://www.ilsole24ore.com/art/nuova-web-tax-via-portera-ogni-anno-108-milioni-piu-ACesBi8> >
- Alessandro Galimberti, 2019, *Per una digital tax globale la strada è ancora lunga*, ilsole24ore, disponibile su < <https://www.ilsole24ore.com/art/per-digital-tax-globale-strada-e-ancora-lunga-ACecpoP> >
- Angelo Santagostino, 2012, *Il mercato unico europeo. Una prospettiva liberale tra Einaudi e Hayeck*, Il Politico Vol. 77, No. 1 (229) (Gennaio-Aprile 2012), Rubbettino Editore, JSTOR
- Attilio Geroni, 2019, *Primo accordo al G-20: ci sarà una digital tax globale*, ilsole24ore, disponibile su < <https://www.ilsole24ore.com/art/accordo-massima-g20-ci-sara-digital-tax-globale-ACJ6UJP> >
- Beatrice Bonini, Giampaolo Galli, 2020, *La web tax italiana: prospettive e problemi*, Osservatorio su Conti Pubblici Italiani, disponibile su < <https://osservatoriocpi.unicatt.it/cpi-WebTax.pdf> >
- Beda Romano, 2020, *Niente accordo sulla web tax. Allarme Ocse: potrebbe costare l'1% del Pil*, disponibile su < https://www.ilsole24ore.com/art/niente-accordo-web-tax-allarme-ocse-potrebbe-costare-l-1percento-pil-ADOgnev?refresh_ce=1 >
- Chiara Biasi, 2016, *Ecco dove il fisco è più conveniente per le imprese: Irlanda al top*, Ilsole24ore, disponibile su < <https://st.ilsole24ore.com/art/mondo/2016-09-04/imprese-ue-labirinto-fisco--132404.shtml?uuid=ADHGThCB, 2016> >
- CORCOM, 2017, *Web tax transitoria, l'Upb: "Norma di dubbia efficacia"*, disponibile su < <https://www.corrierecomunicazioni.it/over-the-top/web-tax-transitoria-l-upb-norma-di-dubbia-efficacia/> >
- D. Landes, 2000, *Prometeo Liberato*, Einaudi, Torino, p.55-56, in: Riccardo Cristadoro, a cura di., 2019, *Economia Digitale*, BANCA D'ITALIA.
- D. Tapscott, 1996, *Digital Economy: Promise and Peril of the Age of Networked Intelligence*, McGrawHill.
- Daniela Bruno, 2020, *Sostenibilità e crisi dei concetti tributari nella digital economy*, Ilsole24ore, disponibile su <

- <https://www.diritto24.ilsole24ore.com/art/avvocatoAffari/mercatiImpresa/2020-01-21/sostenibilita-e-crisi-concetti-tributari-digital-economy-140902.php> >.
- Daniele Semeraro, 2020, *Coronavirus e acquisti online, da gennaio a oggi consumi triplicati rispetto al 2019*, SkyTg24, disponibile su < <https://tg24.sky.it/economia/2020/05/06/emergenza-virus-ecommerce-acquisti-online> >.
 - E. Brynjolfsson, A. McAfee, 2015, *La nuova rivoluzione delle macchine*, Feltrinelli.
 - Frasoni Guglielmo, 2004, “La territorialità nel diritto tributario”, Giuffrè Editore
 - Grossi Paolo, 2002, *Globalizzazione, Diritto, Scienza Giuridica*, Il Foro Italiano, vol. 125, no. 5, pp. 153-155. JSTOR.
 - Ilsole24ore, 2015, *A caccia di risorse*, ilsole24ore, disponibile su < <https://st.ilsole24ore.com/art/norme-e-tributi/2015-09-22/a-caccia-risorse-digital-tax-081426.shtml?uuid=ACPJNE2&nml=2707> >
 - Ilsole24ore, 2019, *G20, ministri delle Finanze d'accordo sul tassare giganti del web*, ilsole24ore, disponibile su < <https://stream24.ilsole24ore.com/video/mondo/g20-ministri-finanze-d-accordo-tassare-giganti-web/ACy3rIP> >
 - Infodata, 2020, *Trump e i suoi tweets: cronaca e numeri di una giornata sui social*, Ilsole24ore, disponibile su < <https://www.infodata.ilsole24ore.com/2020/06/07/trump-suoi-tweets-cronaca-numeri-giornata-sui-social/> >.
 - M. Mobili e M. Rogari, 2019, *Manovra, microtasse, digital tax e tagli nel mirino dei tecnici del Senato*, ilsole24ore, disponibile su < <https://www.ilsole24ore.com/art/manovra-microtasse-digital-tax-e-tagli-mirino-tecnici-senato-ACXk09x> >.
 - Marzio Bortoloni, 2019, *Da Amazon a Google, tasse pagate in Italia solo per 14 milioni*, ilsole24ore, disponibile su < <https://www.ilsole24ore.com/art/da-amazon-google-tasse-pagate-italia-solo-14-milioni-ACpWERc> >
 - Maurizio Leo, 2018, *La tassazione dell'economia digitale sulle due sponde dell'Atlantico: spunti di riflessione dalla circolare Assonime*, il fisco, 37, Wolters Kluwer Italia S.r.l.
 - Maurizio Leo, Leonardo Erre, Mauro Silvari, et al., 2019, *LA TASSAZIONE DELLA DIGITAL ECONOMY*, Seconda edizione.
 - Riccardo Barlaam, 2020, *Dazi, Italia di nuovo nel mirino Usa per la digital tax*, ilsole24ore, disponibile su < <https://www.ilsole24ore.com/art/dazi-italia-nuovo-mirino-usa-la-digital-tax-AD8fNBV> >

- Ruth Mason, Leopoldo Parada, 2020, *The Legality of Digital Taxes in Europe*, University of Virginia School of Law
- Salvatore Antonello Parente, 2019, *Digital Economy e fiscalità del mondo virtuale: dal commercio elettronico alla web taxation*, Università degli studi di Bari, Dipartimento jonico in sistemi giuridici ed economici.
- T. Hobbes, 1955, *Leviatano, o la materia, la forma e il potere di uno stato ecclesiastico e civile*, tipografia Cane & Durando.
- Tim Worstall, 14/12/2013, *Italy passes the illegal google tax*, Forbes.
- Tiziano Onesti, 2018, *Riflessioni sull'economia digitale*, TELOS, 7.
- Tommaso Di Tanno, Fabio Marchetti, a cura di., 2019, *La tassazione dell'economia digitale*, Club degli Studi della Fondazione Bruno Visentini, disponibile su < <http://www.ditanno.it/content/uploads/2020/01/La-tassazione-delleconomia-digitale.pdf> >.
- Ufficio parlamentare di bilancio, 2017, *Flash "La nuova imposta sulle transazioni digitali"*.
- Valente Piergiorgio, 2016, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, VII edizione, IPSOA.

SITOGRAFIA

- Attualità Parlamento Europeo, 2017, *La fine dei costi di roaming adesso è realtà*, disponibile su < <https://www.europarl.europa.eu/news/it/headlines/priorities/mercato-unico-digitale/20170612STO77250/la-fine-del-roaming-adesso-e-realta>, 2017 >.
- Christian Scheinert, *Note tematiche sull'Unione Europea, La libera circolazione dei capitali*, 2020, disponibile su < <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/home> >
- Facebook Investor Relations, 2019, *Facebook Reports First Quarter 2019 Results*, disponibile su < <https://investor.fb.com/investor-events/event-details/2019/Facebook-Q1-2019-Earnings/default.aspx> >.
- Filosofia di investimento, 2020, *I Numeri di Uber*, Disponibile su < <https://medium.com/@filosofiadinvestimento/i-numeri-di-uber-2020-8de6bdef6b6c> >.
- Mariusz Maciejewski, Christina Ratcliff, Kristine Næss, *Note tematiche sull'Unione Europea, Libertà di stabilimento e libera prestazione dei servizi*, 2020, disponibile su < <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/40/liberta-di-stabilimento-e-libera-prestazione-dei-servizi> >

- Mariusz Maciejewski, Christina Ratcliff, Kristine Næss, *Note tematiche sull'Unione Europea, Il mercato interno: principi generali*, 2020, disponibile su < <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/33/il-mercato-interno-principi-general> >
- Mariusz Maciejewski, Kristine Næss, *Note tematiche sull'Unione Europea, La libera circolazione delle merci*, 2020, disponibile su < <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/38/libera-circolazione-delle-merci> >
- News European Parliament, 2018, *Online shopping: stopping geo-blocking and country redirects*, disponibile su: < <https://www.europarl.europa.eu/news/en/headlines/priorities/digital/20180126STO94142/online-shopping-stopping-geo-blocking-and-country-redirects>, 2018 >
- Ottavio Marzocchi, *Note tematiche sull'Unione Europea, La libera circolazione delle persone*, 2020, disponibile su < <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/it/sheet/147/libera-circolazione-delle-persone> >
- Redazione TeamSystem, 2019, *Google: un anno di ricerche*, disponibile su < <https://www.teamsystem.com/store/blog/news/google-un-anno-di-ricerche/> >
- Tratto da < <http://www.raiscuola.rai.it/embed/articolo-1-la-sovranita-del-popolo-costituente-e-costituzione/5339/default.aspx> >.
- Twitplomacy, 2020, *THE 50 MOST ACTIVE WORLD LEADERS*, disponibile su < <https://twitplomacy.com/ranking/50-active-world-leaders-twitter/> >.

ALTRA DOCUMENTAZIONE CONSULTATA

- COMMISSIONE EUROPEA, 2010, *Un'agenda digitale europea*.
- COMMISSIONE EUROPEA, 2014, *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*.
- COMMISSIONE EUROPEA, 2015, *Strategia per il mercato unico digitale in Europa*.
- COMMISSIONE EUROPEA, 2017, *Un mercato unico digitale connesso per tutti*.
- COMMISSIONE EUROPEA, 2017, *Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione europea per il mercato unico digitale*.
- COMMISSIONE EUROPEA, 2018, *È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale*.

- COMMISSIONE EUROPEA, 2018, *Proposta di DIRETTIVA DEL CONSIGLIO relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali.*
- COMMISSIONE EUROPEA, 2018, *Proposta di DIRETTIVA DEL CONSIGLIO che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa*
- COMMISSIONE EUROPEA, *Fair Taxation of the Digital Economy*, disponibile su <
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en >
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: Final Report.*

Il candidato, sottoponendo il presente lavoro, dichiara, sotto propria personale responsabilità, che il lavoro è originale e che non è stato già sottoposto, in tutto o in parte, dalla candidata o da altri soggetti, in altre Università italiane o straniere ai fini del conseguimento di un titolo accademico. Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati ai fini della predisposizione dell'elaborato sono stati opportunamente citati nel testo e riportati nella sezione finale 'Riferimenti bibliografici' e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo al documento originale.