



## Tassazione dell'economia digitale

Interventi e prospettive in ambito internazionale, europeo e domestico

# Nota di Aggiornamento

17 maggio 2021



## **Sommario**

<b>1. Premessa</b>	<b>2</b>
<b>2. Panorama internazionale</b>	<b>2</b>
2.1 Lavori OCSE/G20	2
2.2 Lavori in campo europeo	8
<b>3. Scenario domestico</b>	<b>10</b>
3.1 Imposta sui servizi digitali	10
<b>4. Conclusioni</b>	<b>13</b>

## 1. Premessa

La costante evoluzione dell'economia mondiale comporta la necessità di avere un sistema fiscale al passo con i tempi. Le innovazioni tecnologiche hanno favorito la diffusione su scala globale della *digital economy*, con connesse nuove forme di manifestazione di ricchezza che spesso negli ultimi anni il fisco ha rincorso, con strumenti più o meno tradizionali, ma con scarso successo.

Difatti, di fronte ad un accorciamento delle distanze tra imprese e mercati grazie alle nuove tecnologie, la normativa fiscale domestica ed internazionale si è dimostrata inadeguata ad intercettare la “nuova” capacità contributiva espressa dalle imprese “digitali”. Semplificando, basti pensare che, tradizionalmente, al fine di individuare il presupposto impositivo occorre partire da una presenza fisica in un determinato stato o territorio; tale requisito, ai tempi della *digital economy*, evidentemente risulta anacronistico.

È in questo dibattito che si inseriscono i lavori avviati ormai da alcuni anni in seno all'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) ed alle istituzioni dell'Unione Europea (UE). A tale proposito, Confindustria si è sempre impegnata affinché si raggiungessero accordi quanto più ampi possibili, al fine di evitare soluzioni unilaterali il cui unico risultato sarebbe stato quello di penalizzare la competitività del Paese. Sul punto, per una ricostruzione dettagliata di tali tematiche si veda il position paper di Confindustria “*Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia*”<sup>1</sup>.

Con la presente nota si intende offrire un aggiornamento sullo stato dell'arte dei lavori, in ambito internazionale, europeo e domestico, anche alla luce del costante confronto tra il Sistema e le istituzioni.

## 2. Panorama internazionale

### 2.1 Lavori OCSE/G20

Come ormai noto, il tema della *digital economy* è stato rilanciato già a partire dal 2013 nell'ambito del progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) avviato da parte dell'OCSE e del G20 con il fine di contrastare la pianificazione fiscale aggressiva, che ha visto poi il

---

<sup>1</sup> Confindustria (2019) – “Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia”, 25 giugno 2019, <https://bit.ly/3ocZvDu>.

coinvolgimento di un gran numero di paesi nella cornice dell'*Inclusive Framework on BEPS* (IF)<sup>2</sup>. In particolare, tra le diverse azioni contemplate dal progetto BEPS, l'Azione 1 è volta ad affrontare le sfide fiscali della *digital economy*. Per maggiori dettagli si rimanda al report finale dell'OCSE sull'Azione 1<sup>3</sup>.

Il campo di azione individuato nell'ambito dell'IF per far fronte alle sfide poste dalla digitalizzazione dell'economia è stato suddiviso in due "pilastri":

- **Pillar One** – concernente l'adozione di nuovi principi e nuove regole che aumentino il potere impositivo degli Stati in cui si trovano gli utenti/consumatori delle imprese multinazionali. L'obiettivo del primo pilastro, in particolare, è quello di ridefinire in quali circostanze ed in che misura una giurisdizione abbia il diritto di esercitare il proprio potere impositivo sull'attività economica di un'impresa non residente. Nello specifico, l'intento del primo pilastro è quello di aggiornare concetti fondanti dell'attuale sistema fiscale internazionale:
  - le regole del nesso, che certificano l'esistenza di un legame fiscalmente rilevante tra l'attività economica svolta dall'impresa e la giurisdizione che intende tassarla;
  - le regole dell'allocazione dei profitti che, in subordine, stabiliscono quanta parte della base imponibile generata dall'impresa possa essere soggetta al prelievo in una data giurisdizione.
- **Pillar Two** – riguardante la costruzione di un sistema di regole interconnesse atte ad arginare i fenomeni di erosione delle basi imponibili che continuano a manifestarsi sul piano globale anche dopo l'attuazione del progetto BEPS. Il secondo pilastro, denominato *Global anti Base Erosion proposal* (GloBE), prevede la definizione di un livello minimo accettabile di tassazione dei redditi d'impresa sul piano internazionale (una minimum tax globale) che, se non rispettato da un Paese, consentirebbe ad un altro Stato di intervenire, integrando o sostituendo la relativa funzione impositiva fino a concorrenza del minimo stabilito.

A seguito dei numerosi confronti sui contenuti dei due pilastri sopra individuati, ad ottobre 2020 il segretariato OCSE ha pubblicato due *blueprint*, ovvero due progetti dettagliati, sulla

---

<sup>2</sup> Per maggiori informazioni sulla costituzione dell'IF, si veda tra gli altri: OECD (2017), *Inclusive Framework on BEPS, Progress report July 2016-June 2017*, <https://bit.ly/3yh3qnB>.

<sup>3</sup> OCSE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1- Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>

struttura, rispettivamente, dei due pilastri<sup>4 5</sup>, nell’ottica di raggiungere una soluzione condivisa entro la metà del 2021.

Alla pubblicazione dei *blueprint* è seguita una pubblica consultazione da parte dell’OCSE, cui Confindustria ha partecipato insieme a BusinessEurope<sup>6</sup>. Più in dettaglio, in tale occasione è stato evidenziato come l’attuale impianto contenuto nei *blueprint* sia particolarmente complesso e possa comportare un notevole incremento dei costi amministrativi per le imprese, nonché un elevato livello di incertezza nell’applicazione di queste misure.

Al fine di fornire una visione completa dello scenario attuale, si riporta di seguito una sintesi dei principali aspetti contenuti nei *blueprint*<sup>7</sup>, sebbene – come si vedrà – ad oggi l’architettura dei due pilastri ivi prevista potrebbe essere in gran parte rivista.

### **Attuale struttura del Pillar One**

Come sopra anticipato, il Pillar One è volto ad individuare regole aggiornate in tema di nesso territoriale ed allocazione dei profitti al fine di assicurare che, nella nuova era digitale, il riconoscimento del diritto di tassare i profitti di un’impresa da parte di una giurisdizione non sia vincolato esclusivamente ad una presenza fisica sul territorio nazionale.

A tal riguardo, i membri dell’IF sono concordi nel ritenere che le nuove regole dovrebbero basarsi su una tassazione netta (che tenga, cioè, conto di eventuali costi), evitare doppie (o plurime) tassazioni e essere più semplici possibile. Risulta, infatti, di fondamentale importanza garantire al contribuente la certezza nell’applicazione delle nuove normative, nonché adeguati strumenti di prevenzione e di risoluzione delle controversie.

Ciò posto, il *blueprint* pone le basi della struttura del Pillar One, evidenziando i vari aspetti ad oggi indefiniti, perché mancanti di un accordo politico delle parti.

Il Pillar One, dunque, mira ad espandere il potere di una giurisdizione di tassare i profitti di un’impresa, laddove vi sia una partecipazione attiva e continuativa della medesima

---

<sup>4</sup> Per il Pillar One si veda: OCSE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, <https://bit.ly/3hnoD9l>.

<sup>5</sup> Per il Pillar Two si veda: OCSE (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, <https://bit.ly/3hpk0LQ>.

<sup>6</sup> BusinessEurope (2020), *OECD reports on the Pillar 1 and Pillar 2 blueprints – BusinessEurope’s reply to the public consultation*, <https://bit.ly/3bpFp3D>.

<sup>7</sup> Per una descrizione dettagliata dell’architettura prevista dai due *blueprint* si rimanda ai report di cui alle precedenti note nn. 4 e 5.

all'economia di tale giurisdizione. Il primo pilastro presenta altresì l'ulteriore finalità di rimuovere ogni eventuale misura adottata unilateralmente dalle singole giurisdizioni (ad esempio, come si vedrà, in Italia).

Gli elementi fondamentali del Pillar One sono tre:

- il riconoscimento in capo alle giurisdizioni di un nuovo diritto di tassare una quota del profitto residuale riferibile ad un gruppo multinazionale (c.d. "*Amount A*");
- l'individuazione di un margine di rendimento predefinito per attività standard di marketing e distribuzione (*baseline marketing and distribution activities*) realizzate nelle giurisdizioni di riferimento, determinato in coerenza con il principio dell'*arm's length* (c.d. "*Amount B*");
- la previsione di un processo volto ad accrescere la certezza in campo fiscale attraverso meccanismi per la prevenzione e la risoluzione delle controversie (*tax certainty*).

L'attuale versione del Pillar One prevede alcune soglie di ingresso ed altri elementi volti a limitare il target dell'*Amount A* per minimizzare i costi di *compliance* in capo alle imprese ed alle stesse amministrazioni fiscali. In particolare, l'*Amount A* presenta le seguenti caratteristiche:

- una **soglia di ricavi** basata sui ricavi annuali consolidati del gruppo, con la previsione di un'ulteriore soglia minima di ricavi derivanti da attività rilevanti ai fini in esame;
- un **ambito oggettivo** che comprenda sia servizi digitali automatizzati (*Automated Digital Services, ADS*) sia la più ampia categoria di attività rivolte ai consumatori (*Consumer Facing Business, CFB*); quest'ultima, nello specifico, comprende quelle attività caratterizzate da una interazione significativa ed intensa con i consumatori<sup>8</sup>;
- l'utilizzo di **nuove regole sul nesso** al fine di identificare le giurisdizioni rilevanti cui allocare l'*Amount A*;
- un approccio più semplice per la **riallocazione del profitto residuale**; più in dettaglio, le giurisdizioni rilevanti dovrebbero ricevere una porzione del profitto residuale (pari al reddito eccedente un livello concordato di profittabilità) utilizzando una specifica formula;

---

<sup>8</sup> Più in dettaglio, gli ADS comprendono sia i servizi automatizzati (che richiedono un coinvolgimento umano minimo) sia quelli digitali; l'individuazione di tali servizi è operata attraverso una definizione generale integrata da una lista di servizi inclusi (es. servizi pubblicitari online) ed una lista di servizi esclusi (es. servizi professionali personalizzati). Rientrano, invece, nella nozione di CFB quelle attività che generano ricavi dalla vendita di beni o servizi comunemente venduti ai consumatori, inclusi quelli venduti per il tramite di intermediari o mediante contratti di licenza o franchising (es. farmaci comuni).

- un **regime di riporto delle perdite** per garantire che non vi sia allocazione di *Amount A* laddove l'attività d'impresa non sia stata profittevole;
- alcuni meccanismi volti ad eliminare il rischio di doppia tassazione;
- una **procedura amministrativa semplificata** per non incidere sui costi delle imprese e delle amministrazioni fiscali;
- l'implementazione del nuovo diritto di tassazione attraverso modifiche alla legislazione nazionale e con l'ausilio di strumenti internazionali (ad esempio, una convenzione multilaterale).

Per quanto riguarda l'*Amount B*, questo presenta una duplice finalità: (i) da una parte, è volto a semplificare l'applicazione delle normative nazionali sul *transfer pricing* da parte delle singole amministrazioni e ridurre i costi di compliance per le imprese; (ii) dall'altra, mira a rafforzare la certezza del diritto in ambito tributario e ridurre così il rischio di contenziosi tra l'amministrazione finanziaria ed i contribuenti. È utile rilevare come l'*Amount B*, in principio, potrebbe applicarsi ad un ambito più ampio di soggetti rispetto all'*Amount A*.

Infine, con riferimento alla *tax certainty*, il *blueprint* propone, tra le diverse misure, l'adozione di meccanismi obbligatori per prevenire l'insorgenza di controversie relative all'*Amount A*, nonché potenziali misure riguardanti l'*Amount B*.

### **Attuale struttura del Pillar Two**

Come sopra anticipato, il secondo pilastro propone una soluzione sistematica volta ad assicurare che tutte le attività d'impresa internazionali siano soggette ad un livello minimo di tassazione. Nel far ciò, il Pillar Two consente alle singole giurisdizioni di definire liberamente il proprio sistema fiscale (es. la misura delle aliquote fiscali domestiche), ma attribuisce alle altre giurisdizioni il diritto di applicare le regole contenute nel *blueprint* laddove il reddito sia tassato ad un livello inferiore rispetto a quello minimo concordato.

Come per il Pillar One, anche in questo caso restano da definire numerosi aspetti che saranno il frutto di accordi di natura politica.

Il meccanismo con cui raggiungere questo obiettivo poggia sui seguenti elementi:

- una **income inclusion rule (IIR)**, che attribuisce al socio una quota del reddito di fonte estera generato da una entità controllata in una determinata giurisdizione e ivi soggetta ad un livello di tassazione inferiore a quello minimo concordato;
- una **undertaxed payment rule (UTPR)**, che, in caso di pagamenti tra parti correlate, prevede una ritenuta nello Stato della fonte o nega una deduzione fiscale laddove il percipiente del reddito abbia sottoposto quest'ultimo ad un livello di tassazione inferiore a quello minimo concordato;

- una **switch-over rule (SOR)**, da includere nei trattati, che consenta di passare dal metodo dell'esenzione a quello del credito d'imposta relativamente ai profitti di una stabile organizzazione (o derivanti da proprietà immobiliari) quando questi sono soggetti ad un livello di tassazione inferiore a quello minimo concordato;
- una **subject to tax rule (STTR)**, anch'essa da includere nei trattati, che, a complemento dell'UTPR, consenta la tassazione e la rimozione dei benefici convenzionali per alcune operazioni.

La GloBE dovrebbe agire secondo un meccanismo di “*top-up*”: una volta stabilito il livello minimo di tassazione, gli *effective tax rate* (ETR) al di sotto di tale livello dovrebbero essere integrati fino al raggiungimento del livello concordato. La scelta del livello minimo – come si vedrà più avanti – costituisce una decisione politica.

L'attuale versione del Pillar Two prevede l'applicazione dell'IIR e dell'UTPR per i soli gruppi con fatturato superiore a 750 milioni di euro (*i.e.* la medesima soglia individuata per il *Country-by-Country Reporting*), con alcune specifiche esclusioni (es. fondi pensione, fondi di investimento, ecc.).

Al fine di garantire la semplicità del meccanismo di applicazione, sia ai fini dell'IIR che dell'UTPR la base imponibile dovrebbe partire dal risultato contabile, con limitate variazioni di natura fiscale ed alcuni correttivi.

## Prospettive

Dopo alcuni mesi di stallo, a seguito dell'insediamento di Joe Biden alla Presidenza degli Stati Uniti d'America, le tematiche sopra illustrate sono tornate alla ribalta. In particolare, nel più ampio contesto di un piano di riforma fiscale statunitense (“*Made in America Tax Plan*”), il governo nordamericano ha rinnovato il proprio impegno in ambito internazionale, proponendo delle soluzioni non del tutto coincidenti con i lavori finora maturati in seno all'OCSE (soprattutto per quanto riguarda il Pillar One).

Nello specifico, in alcuni interventi pubblici<sup>9</sup>, il Segretario del Tesoro statunitense Janet L. Yellen ha manifestato l'intenzione di procedere verso l'istituzione di un livello minimo di tassazione globale delle imprese multinazionali (con un'aliquota al momento proposta nella misura del 21%, ovvero la stessa aliquota dell'imposta sul reddito delle società che dovrebbe essere istituita sotto la Presidenza Biden). Questa proposta, che sembrerebbe

---

<sup>9</sup> Si veda, ad esempio, l'intervento del 5 aprile u.s. presso il Chicago Council on Global Affairs, <https://bit.ly/3w0SeJE>.



essere accolta con favore dall'UE, appare in linea con i lavori portati avanti dall'OCSE sul Pillar Two, sebbene non sia ancora chiaro il meccanismo proposto dagli Stati Uniti. Nonostante restino numerosi aspetti da definire e su cui convergere (tra cui, *in primis*, la misura dell'aliquota), sembra emergere a livello internazionale l'intenzione di concludere un accordo in occasione del prossimo vertice del G20 ad ottobre.

Per quanto riguarda il Pillar One, invece, la strada imboccata dalla Presidenza Biden sembrerebbe andare in una direzione diversa rispetto a quella prevista dal *blueprint*. La proposta americana, infatti, sembrerebbe non limitarsi alle sole imprese "digitali", ma a tutte le imprese che superino una determinata soglia di ricavi, indipendentemente dal settore di operatività (idealmente, il "nuovo" primo pilastro dovrebbe riguardare le prime cento imprese multinazionali per fatturato globale). Appare evidente che anche sul Pillar One, che verrebbe di fatto riscritto in gran parte, restano molti aspetti su cui convergere; tuttavia, anche per il primo pilastro sembra circolare l'ipotesi di un accordo politico al prossimo vertice del G20 ad ottobre.

Gli Stati Uniti, inoltre, in linea con quanto sostenuto dall'OCSE, si sono detti assolutamente contrari a misure nazionali unilaterali che vadano a detrimento delle sole grandi imprese high-tech, prevalentemente americane, minacciando possibili ritorsioni in ambito economico<sup>10</sup>.

## **2.2 Lavori in campo europeo**

In tale contesto, l'UE ovviamente non è rimasta a guardare. In data 21 marzo 2018 la Commissione Europea ha avanzato una proposta di direttiva per l'introduzione di un'imposta comune sui ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali (COM (2018) 148 final), corredata, tra gli altri, da una proposta di direttiva per una soluzione di lungo periodo, orientata alla tassazione dei profitti delle imprese digitali<sup>11</sup>, e da una raccomandazione per gli Stati membri per la revisione delle convenzioni in materia di doppia imposizione concluse con Paesi terzi<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Si veda, tra gli altri, la recente consultazione pubblica avviata dall'Office of the United States Trade Representative su possibili restrizioni economiche derivanti dall'implementazione in Italia dell'imposta sui servizi digitali, <https://bit.ly/2SI4mRj>.

<sup>11</sup> COM (2018) 147 final.

<sup>12</sup> COM (2018) 1650 final.

Confindustria ha fornito una prima analisi di tali iniziative di stampo europeo nell'ambito della consultazione pubblica indetta al riguardo dal Ministero dell'Economia e delle Finanze a giugno 2018, cui si rimanda per ulteriori dettagli<sup>13</sup>.

Tale proposta non ha ricevuto, però, il consenso sperato ed è stata successivamente rivisitata in seno al Consiglio dell'UE, anche in questo caso, però, con scarso successo.

Recentemente, la Commissione Europea ha avviato una nuova iniziativa volta ad introdurre un'imposta che abbia come scopo l'equa tassazione dell'economica digitale<sup>14</sup>. Più in dettaglio, al fine di predisporre un'adeguata proposta di direttiva, la Commissione Europea ha avviato una consultazione pubblica, conclusasi lo scorso 12 aprile, consistente in un questionario finalizzato a raccogliere eventuali proposte per un prelievo sul digitale (*digital levy*).

Confindustria, insieme a BusinessEurope, ha risposto alla consultazione, manifestando le non poche perplessità sul *design* del prelievo così come prospettato nel questionario in esame<sup>15</sup>. A tal riguardo, è stata evidenziata *in primis* la necessità che ogni iniziativa europea sia coordinata con il lavoro dell'OCSE sui due pilastri. In merito, già in sede di consultazione sembrava emergere la possibilità che una *digital levy* europea potesse essere applicata "in aggiunta" ad eventuali imposte previste a livello OCSE/G20 e – come si vedrà a breve – tale rischio sembrerebbe ancora più concreto alla luce delle recenti prese di posizione in ambito europeo. D'altra parte, una duplicazione europea del prelievo digitale andrebbe a discapito della competitività delle imprese europee stesse (italiane comprese).

L'attuale formulazione della *digital levy* europea proposta nel questionario prevede le seguenti tre alternative:

- un'addizionale sull'imposta sui redditi delle società da applicarsi a tutte le società che svolgano determinate attività digitali nell'UE;
- un'imposta sui ricavi generati da certe attività digitali svolte nell'UE;
- un'imposta sulle operazioni digitali realizzate tra soggetti che svolgono attività d'impresa (*business-to-business*, o *B2B*) nell'UE.

Come meglio illustrato nella risposta alla consultazione inviata da Confindustria e BusinessEurope, cui si rimanda per maggiori dettagli, tutte e tre le alternative proposte non

---

<sup>13</sup> La risposta alla consultazione inviata da Confindustria è disponibile sul sito istituzionale, <https://bit.ly/3fi8GhJ>

<sup>14</sup> L'iniziativa e la relativa *road map* sono consultabili al seguente link: <https://bit.ly/3eIOhnd>.

<sup>15</sup> La risposta alla consultazione, cui si rimanda per maggiori dettagli, è consultabile al seguente link: <https://bit.ly/3bnsglC>.

sono scevre da criticità. Difatti, un'addizionale sull'imposta sul reddito delle società sarebbe sicuramente incompatibile con l'intento dell'Europa di incrementare un mercato unico digitale europeo, aggiungendosi all'aumento del livello di tassazione che deriverebbe dall'implementazione del Pillar Two. Inoltre, un'addizionale simile non sarebbe applicabile alle società che non hanno stabili organizzazioni nel territorio dell'UE (e, dunque, non pagano imposte sui redditi in questo territorio).

Per quanto riguarda un'eventuale imposta sui ricavi, questa sarebbe penalizzante per quelle società che presentano un basso livello di profitto o si trovano in perdita, in quanto sarebbero comunque tenute a pagare tale imposta; in aggiunta, un'imposta sui ricavi potrebbe essere facilmente traslata economicamente sui consumatori. Infine, un'imposta *B2B* rischierebbe di aggravare eccessivamente le operazioni tra imprese, tanto dal punto di vista strettamente "impositivo" che dal punto di vista procedurale per i numerosi adempimenti aggiuntivi che potrebbe comportare.

Secondo quanto pubblicato dalla stampa <sup>16</sup>, la Commissione Europea intenderebbe procedere con i lavori sulla *digital levy* europea, non avendo quest'ultima nulla a che vedere con le negoziazioni in atto a livello OCSE/G20, con l'obiettivo di rispettare i tempi previsti dalla *road map* della nuova consultazione (in scadenza a metà 2021). Inoltre, in linea con quanto previsto a livello OCSE, il progetto europeo dovrebbe limitare il ricorso a misure unilaterali di prelievo sul digitale introdotte dalle singole nazioni (per l'Italia, si veda il paragrafo seguente).

### 3. Scenario domestico

#### 3.1 Imposta sui servizi digitali

In Italia il dibattito sull'introduzione di una "*web tax*" e, più in generale, di una nuova forma di imposizione sul digitale è stato particolarmente ricco. Il percorso accidentato si è concluso – al momento – con l'introduzione di una nuova imposta sui servizi digitali (ISD) disciplinata dall'articolo 1, commi da 35 a 50, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di Bilancio 2019)<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Si veda, ad esempio, <https://www.reuters.com/article/oecd-tax-ireland-idCNL1N2ME19U>.

<sup>17</sup> Per una compiuta ricostruzione del percorso che ha portato all'introduzione dell'imposta sui servizi digitali, si veda Confindustria (2019) – "Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia", *cit.*

Il nuovo tributo, modificato poi dall'articolo 1, comma 678, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020) è stato altresì oggetto, in particolare, del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 gennaio 2021 (Provvedimento) e della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 3/E del 23 marzo 2021<sup>18</sup>, che ne hanno reso la disciplina operativa.

In sintesi, la nuova imposta consiste in un prelievo con aliquota pari al 3 per cento da applicarsi ai corrispettivi rilevanti percepiti da ciascun soggetto passivo. I ricavi – da assumere al lordo dei costi, ma al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette – sono quelli derivanti da servizi digitali resi a soggetti diversi da quelli appartenenti al medesimo gruppo.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo, sono soggetti passivi d'imposta i soggetti esercenti attività d'impresa che, nel corso dell'anno solare precedente quello in cui sorge il presupposto impositivo:

- realizzano a livello globale, singolarmente o come gruppo, un ammontare complessivo di ricavi non inferiore a euro 750.000.000;
- realizzano nello stesso periodo, singolarmente o come gruppo, un ammontare di ricavi da servizi digitali non inferiore a euro 5.000.000 nel territorio dello Stato italiano.

La nozione di “servizi digitali” comprende le seguenti tre fattispecie:

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

A tale riguardo, come chiarito dalla citata Circolare n. 3/E/2021, ai fini dell'ISD non rileva la qualificazione del soggetto che fruisce del servizio, potendo questi essere tanto un privato consumatore quanto un soggetto economico.

Sono esclusi dalla nozione di “servizi digitali”:

---

<sup>18</sup> Si segnala altresì il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 25 gennaio 2021 con cui è stato approvato il relativo modello dichiarativo. L'ISD va versata entro il 16 maggio di ogni anno e la relativa dichiarazione va presentata entro il 30 giugno.

- la fornitura diretta di beni e servizi, nell'ambito di un servizio digitale;
- la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore di quei beni o servizi, quando il fornitore non svolge funzioni di intermediario;
- la messa a disposizione di un'interfaccia digitale il cui scopo esclusivo o principale, in termini di ricavi realizzati, è quello della fornitura agli utenti dell'interfaccia, da parte del soggetto che gestisce l'interfaccia stessa, di contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento. Al riguardo, per "interfaccia digitale" si intende qualsiasi software, compresi i siti web o parte di essi e le applicazioni, anche mobili, accessibili agli utenti attraverso cui sono prestati i servizi digitali da soggetti passivi dell'imposta. L'interfaccia si qualifica come "multilaterale" quando la stessa consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi;
- la messa a disposizione di un'interfaccia digitale utilizzata per gestire servizi finanziari<sup>19</sup>;
- la cessione di dati da parte dei soggetti che forniscono i servizi di cui al punto precedente;
- lo svolgimento di attività di organizzazione e gestione di piattaforme telematiche per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché la trasmissione dei relativi dati ivi raccolti e ogni altra attività connessa;
- più in generale, i servizi "accessori" alle attività escluse di cui ai punti precedenti.

Come può facilmente intuirsi dalla sintesi appena riportata, l'ISD presenta numerosi profili di incertezza, in gran parte riferibili alla declinazione di concetti che sfuggono ai tradizionali canoni ermeneutici del diritto tributario (si pensi, ad esempio, a nozioni come quella di interfaccia digitale o di pubblicità mirata). Più in generale, va evidenziato che l'attuale design dell'imposta presta il fianco ad un elevato rischio di doppia (o plurima) imposizione<sup>20</sup>, senza considerare la grande mole di adempimenti che sono richiesti ai soggetti passivi del nuovo tributo.

Questi e molti altri aspetti critici dell'ISD sono stati sottoposti da Confindustria all'attenzione del legislatore e dell'Amministrazione finanziaria in diverse occasioni. Il Sistema, inoltre, ha partecipato attivamente ai vari confronti con l'Agenzia delle Entrate sul tema, sicuramente apprezzabili e utili per tentare di indirizzare al meglio l'attività esegetica. Un significativo contributo è stato quello che Confindustria ha fornito in sede di consultazione pubblica allo

---

<sup>19</sup> Per maggiori dettagli si veda il Provvedimento, par. 2.2.

<sup>20</sup> Il caso tipico è quello della filiera pubblicitaria, risolto solo in parte dalla Circolare n. 3/E/2021, anche su sollecitazione del Sistema, restando ancora da definire gli aspetti applicativi dei principi interpretativi in essa enunciati.

schema di provvedimento (poi pubblicato, appunto, in data 15 gennaio 2021)<sup>21</sup>. In tale sede, infatti, sono state sottoposte all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate numerose criticità emerse dalla lettura della normativa e dello schema del provvedimento, di cui la stessa Amministrazione finanziaria ha poi tenuto conto nella redazione della Circolare n. 3/E/2021.

Un ultimo aspetto critico che merita particolare risalto è relativo alla c.d. *sunset clause* contenuta al comma 49-*bis* dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2019. Tale disposizione, difatti, prevede che la disciplina sulla ISD è abrogata “*alla data di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale*”.

Emerge, dunque, chiaramente l'attenzione del legislatore ai lavori paralleli che si svolgono sul piano internazionale ed europeo. Tuttavia, alla luce dell'incertezza che ad oggi vige, tanto per la soluzione OCSE/G20 quanto per quella europea, non è chiaro come e quando questa *sunset clause* potrà essere applicata. Si pensi, ad esempio, che mentre l'ISD viene definita nella Circolare n. 3/E/2021 come un'imposta indiretta – sebbene sul punto siano legittime alcune perplessità – a livello OCSE e dell'Unione Europea le soluzioni sul tavolo comprendono anche ipotesi di nuove imposte dirette. Sarebbe, pertanto, auspicabile che, indipendentemente dalla natura (imposta diretta o indiretta) della soluzione che verrà adottata, tanto a livello internazionale che europeo, non si metta in dubbio la futura abrogazione dell'ISD ai sensi del citato comma 49-*bis*.

Inoltre, sebbene siano chiare le esigenze di gettito cui l'ISD deve far fronte, deve considerarsi che i soggetti passivi dell'imposta si sono trovati negli ultimi mesi a dover implementare un notevole sistema di *compliance* richiesto dal nuovo tributo. Ebbene, sarebbe auspicabile che qualsivoglia soluzione verrà adottata in sostituzione dell'attuale ISD, non richieda ulteriori e diversi adempimenti che comporterebbero un aggravio in termini di costi per le imprese.

## 4. Conclusioni

Come può desumersi dal breve quadro sin qui descritto, l'obiettivo di costruire un adeguato sistema di tassazione dell'economia digitale è lungi dall'essere raggiunto o, più

---

<sup>21</sup> Si veda Confindustria (2021) – “Imposta sui Servizi Digitali”, Contributo alla consultazione pubblica sulla bozza del provvedimento direttoriale recante modalità applicative, <https://bit.ly/3tKtl3l>.

semplicemente, delineato. L'incertezza che aleggia è ovviamente dovuta tanto a fattori di natura politica quanto di natura tecnica.

Da una parte, infatti, occorre trovare una soluzione di compromesso tra i vari interessi in gioco degli *stakeholder* (multinazionali high-tech, imprese europee, Paesi in via di sviluppo, consumatori, ecc.), considerando i risvolti economici e commerciali che potrebbero derivare da soluzioni che non siano ampiamente condivise (si pensi ai rischi di ritorsione economica paventati dagli Stati Uniti); dall'altra, è necessario riscrivere alla base o riadattare quei principi di diritto tributario internazionale che hanno permeato il sistema di tassazione della maggior parte delle economie nazionali negli ultimi sessant'anni.

Pur tenendo conto della posta in gioco e delle difficoltà del caso, occorre, però, evidenziare che le imprese – ed i contribuenti, più in generale – hanno bisogno di muoversi in un contesto normativo il più equo e certo possibile. L'auspicio è, pertanto, che le soluzioni che saranno individuate vengano costruite per garantire una tassazione al passo con i tempi, ma che al contempo non ostacoli la strada evolutiva “digitale” intrapresa dal mondo imprenditoriale italiano ed europeo.