

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

16

23 aprile 2018

Web tax italiana e proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali

Dichiarazioni 2018:

- **studi di settore** all'ultima tornata
- **impresa sociale** al debutto

Iper-ammortamento anche sui beni sostituiti, ma solo con interconnessione immediata

Credito d'imposta per le PMI sui costi IPO per la quotazione in mercati regolamentati e non

Verso il rilancio della **partecipazione dei Comuni all'accertamento** dei tributi erariali

Valido l'atto di accertamento basato su elementi raccolti senza le **garanzie difensive** previste in ambito penale

Questioni di regime transitorio nella nuova tassazione dei **dividendi**

Detrazione IVA su beni altrui

Effetti in ambito penale del **ravvedimento**

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale *il fisco* a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

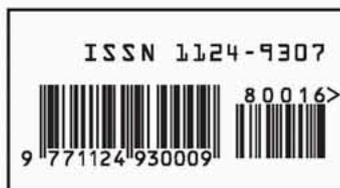


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII



Cod. 231798

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

IPSOA Guide e Soluzioni

La scelta giusta per ogni esigenza

IPSOA Guide e Soluzioni ti permette di:

- **ORGANIZZARE** la tua attività e i relativi adempimenti
- in materia di fisco, bilancio, lavoro e società
- **INQUADRARE** subito, grazie ad elementi chiari e distintivi, le novità che impattano sui flussi di lavoro
- **RISOLVERE** rapidamente ogni caso con le schede di sintesi che riepilogano adempimenti, modalità e procedure.

Il tutto garantito dall'**autorevolezza** dei maggiori **Esperti** per ogni materia.

La normativa cambia dopo l'acquisto del tuo volume?

Con la formula "**SEMPRE AGGIORNATI**", da quest'anno anche su **lamiabiblioteca.com**, hai la certezza di non perderti nulla: potrai consultare comodamente on line tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del tuo volume cartaceo ed avere sempre la risposta corretta!



IPSOA Società	IPSOA Bilancio e Principi Contabili	IPSOA IVA	IPSOA Tuir	IPSOA Lavoro	IPSOA Paghe e Contributi	IPSOA Immobili	IPSOA Contenzioso Tributario	IPSOA Previdenza	IPSOA Accertamento e Riscossione

I VOLUMI DELLA COLLANA

- **SOCIETÀ** a cura di M. Gabelli
- **BILANCIO E PRINCIPI CONTABILI** a cura di A. Quagli
- **IVA** a cura di P. Centore
- **TUIR** a cura di P. Parisi
- **LAVORO** a cura di INDICITALIA
- **PAGHE E CONTRIBUTI** a cura di INDICITALIA
- **IMMOBILI** a cura di A. Busani
- **CONTENZIOSO TRIBUTARIO** a cura di A. Marcheselli
- **PREVIDENZA** a cura di A. Chiaraluce
- **ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE** a cura di A. Iorio

- Contatta un Agente di zona shop.wki.it/agenzie
- Acquista su www.shop.wki.it/guideesoluzioni
- Contattaci: **02.82476.1** - info.commerciali@wki.it
- Rivolgiti alle **migliori librerie della tua città**

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

<p>Servizio Clienti Il numero telefonico dell'Ufficio Abbonamenti è: 199.164.164 (€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta, da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato) Fax 06.20.381.253</p>

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcantone, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

<p>Comunicazione all'Abbonato</p> <p>Egregio abbonato, ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.</p>
--

Approfondimento

Web tax

La web tax italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito?	
di Eugenio della Valle	1507

Dichiarazioni

Gli studi di settore all'ultima tornata	
di Matteo Balzanelli e Giovanni Valcarengi	1515
Il debutto dell'impresa sociale nei Modelli di dichiarazione 2018	
di Martina Manfredonia e Marina Garone	1523

Agevolazioni

Iper-ammortamento anche sui beni sostituiti, ma solo con interconnessione immediata	
di Luca Gaiani	1528
Credito d'imposta per le PMI sui costi IPO per la quotazione in mercati regolamentati e non	
di Francesco Molinari e Fulvia De Bernardis	1532

Accertamento

Verso il rilancio della partecipazione dei Comuni all'accertamento dei tributi erariali	
di Argentino D'Auro	1537
Valido l'atto di accertamento basato su elementi raccolti senza le garanzie difensive previste in ambito penale	
di Gianfranco Antico e Massimo Genovesi	1542

Redditi di capitale

Questioni di regime transitorio nella nuova tassazione dei dividendi	
di Duilio Liburdi e Massimiliano Sironi	1551

IVA

Detrazione IVA su beni altrui	
di Giampaolo Giuliani e Mario Spera	1555

Sanzioni

Per l'AIDC, nessun limite al ravvedimento degli "errori"	
di Antonio Zappi	1561

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

Sanzioni - Omesso versamento IVA - Principio del <i>ne bis in idem</i> - Applicazione di sanzioni tributarie amministrative e penali per la stessa violazione - Ammissibilità	
(CORTE DI GIUSTIZIA UNIONE EUROPEA, Grande Sez., Pres. Lenaerts, Rel. von Danwitz - Sent. causa C-524/15 del 20 marzo 2018) con commento di <i>Ciro Santoriello</i>	1567

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi - Redditi diversi - Plusvalenze - Rivalutazione delle quote di partecipazione - Mancato versamento dell'imposta sostitutiva nei termini previsti - Ravvedimento operoso - Inammissibilità - Pagamento rateale - Omessa effettuazione nei termini dei versamenti successivi alla prima rata - Ravvedimento operoso - Ammissibilità (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Cirillo, Est. Luciotti - Ord. n. 5981 del 20 febbraio 2018, dep. il 12 marzo 2018) con commento di Fabio Gallio	1575
Accertamento - Accertamento sintetico - Spesa per incrementi patrimoniali - Presunzione di imponibilità - Sussistenza - Prova contraria a carico del contribuente - Ammissibilità - Movimentazioni bancarie relative alla sistemazione di rapporti creditori-debitori intercorsi nell'ambito familiare - Irrilevanza (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Virgilio, Est. Perrino - Ord. n. 7277 del 25 gennaio 2018, dep. il 23 marzo 2018) con commento di Alessandro Borgoglio	1578
Imposta di registro - Applicazione dell'imposta - Divisioni - Scioglimento di comunione ereditaria per divisione giudiziale - Assegnazione di beni in natura e versamento di conguagli in denaro - Corrispondenza fra il valore delle singole assegnazioni e le rispettive quote di diritto dei coeredi - Aliquota prevista per le divisioni - Applicabilità (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Fasano - Sent. n. 7606 del 9 novembre 2017, dep. il 28 marzo 2018) con commento di Stefano Baruzzi	1581
Accertamento - Accessi, ispezioni e verifiche - Individuazione del luogo delle verifiche - Richiesta del contribuente di effettuare le verifiche presso il depositario delle scritture contabili - Inosservanza da parte dei verificatori - Verifica effettuata presso l'Ufficio - Nullità dell'atto impositivo - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Tedesco - Ord. n. 7613 del 14 novembre 2017, dep. il 28 marzo 2018) con commento di Marco Denaro	1585
Commissioni tributarie	
Processo tributario - Comunicazioni e notificazioni - Ricorso introdotto senza utilizzo di PEC - Costituzione in giudizio della parte resistente in modo telematico - Ammissibilità (COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Foggia, Sez. IV, Pres. Pecoriello, Est. Nardelli - Sent. n. 104 dell'8 gennaio 2018, dep. il 5 febbraio 2018) con commento di Antonino Russo	1589
Rassegna della settimana a cura di Alessandro Borgoglio	1595

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia UE	
causa C-524/15 del 20.03.2018 (Grande sez.)	1567
Corte di Cassazione	
n. 5981 del 20.02.2018, dep. il 12.03.2018 (Sez. VI civ.-T.) (Ord.)	1575
n. 7277 del 25.01.2018, dep. il 23.03.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	1578
n. 7606 del 9.11.2017, dep. il 28.03.2018 (Sez. trib.)	1581
n. 7613 del 14.11.2017, dep. il 28.03.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	1585
Commissioni tributarie	
Foggia, n. 104 dell'8.01.2018, dep. il 5.02.2018 (Sez. IV)	1589

La *web tax* italiana e la proposta di Direttiva sull'Imposta sui servizi digitali: morte di un nascituro appena concepito?

di Eugenio della Valle (*)

I commi da 1011 a 1019 dell'art. 1 della Legge di bilancio 2018 hanno istituito l'Imposta sulle transazioni digitali, meglio conosciuta come *web tax* che dovrebbe entrare in vigore l'anno successivo a quello della pubblicazione in G.U. del Decreto attuativo. Nell'attesa della pubblicazione di tale Decreto, ci si interroga però sul suo futuro alla luce della proposta di Direttiva sul sistema comune d'imposta sui servizi digitali.

1. Premessa

Quale la sorte della *web tax italiana* di cui alla Legge di bilancio 2018? Secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 1017, della Legge n. 205/2017, dovrebbe, infatti, entrare in vigore l'anno prossimo o meglio l'anno successivo a quello di pubblicazione in G.U. del Decreto ministeriale deputato a meglio delimitarne l'oggetto (prevista, tale pubblicazione, entro il 30 di aprile di quest'anno); senonché il rapporto della Commissione UE sulla tassazione dell'economia digitale varato pochi mesi fa e la conseguente Comunicazione al Parlamento Europeo del 21 settembre 2017 riguardante "Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Unione Europea per il mercato unico digitale", in una alla collegata proposta di Direttiva "*on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*" annunciata il 21 marzo del corrente anno (COM (2018) 148), costringe l'interprete, così come lo stesso legislatore domestico, ad interrogarsi circa il suo futuro assetto.

L'*interim measure* ipotizzata dalla Commissione UE, ossia una **imposta sui ricavi derivanti da talune transazioni digitali**, dovrebbe colpire con l'aliquota del 3% solo soggetti di grandi dimensioni che prestano servizi in cui il valore è creato dai c.d. *user data*; diversamente, la *web tax* italiana (una c.d. *turnover tax* con aliquota del 3%) di cui al sopra citato art. 1 riguarda tutti coloro, quali che siano le dimensioni, che effettuano più di 3.000 transazioni digitali l'anno (indipendentemente dal loro valore), transazioni da meglio individuare, appunto, mercé il Decreto ministeriale di cui sopra.

Proviamo dunque ad ipotizzare il futuro scenario.

2. La *web tax italiana* nella sua corrente struttura

Preliminarmente qualche dettaglio sui caratteri essenziali del tributo in questione, come noto istituito con l'art. 1, commi 1011 ss., della Legge n. 205/2017 onde dar seguito all'esito del vertice informale Ecofin tenutosi a Tallin il 15 ed il 16

(*) Professore Ordinario di Diritto tributario, Università di Roma "La Sapienza".

Approfondimento

Web tax

settembre 2017 ed alla sopra citata Comunicazione della Commissione del 21 settembre dello stesso anno (COM (2017) 547 *final*) (1).

L'obiettivo era evidentemente quello di una **soluzione tampone** in attesa di quella strutturale a livello globale - internazionale e multilaterale - che dovrebbe comportare la modifica delle previsioni convenzionali onde radicare la potestà impositiva anche in funzione del **luogo della c.d. significativa presenza digitale** nonché l'individuazione di idonei criteri di allocazione del reddito quanto al concorso delle attività digitali alla creazione del valore; in realtà le difficoltà che incontra sul piano internazionale l'approccio alla soluzione globale (o *comprehensive*) sono notevoli e non è affatto escluso che una soluzione tampone diventi definitiva.

Orbene, soggetti passivi sono tutti coloro, residenti o meno, che prestano servizi tramite mezzi elettronici a favore di **soggetti residenti** che si qualificano come sostituti d'imposta ai sensi dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 (eccettuata l'area dei soggetti agricoli, dei forfettari di cui alla Legge n. 190/2014 e di quelli che avviano nuove iniziative *ex lege* n. 111/2011) e a favore di **stabili organizzazioni** di soggetti non residenti.

Quanto alla nozione di servizi prestati tramite mezzi elettronici, trattasi di quelli forniti **attraverso internet o una rete elettronica** e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione; la definizione ricalca evidentemente quella di cui all'art. 7, par. 1, del Reg. UE 282/2011 attuativo della c.d. Direttiva "Rifusione".

Senonché i **servizi colpiti dal tributo**, come detto, dovranno essere concretamente individuati con il Decreto ministeriale cui è legata l'entrata in vigore del tributo medesimo, il quale Decreto stabilirà anche "eventuali casi di esonero" (così il comma 1015).

Rimangono esclusi i prestatori che pongono in essere durante l'anno (anno solare) non più di 3.000 transazioni quale che sia il loro valore (2).

L'imposta si applica con l'**aliquota del 3%** sul valore della singola transazione, da intendersi quale corrispettivo dovuto per le prestazioni in questione, **al netto dell'IVA**, indipendentemente dal luogo di conclusione della transazione.

L'imposta è prelevata, all'atto del pagamento del corrispettivo, dai committenti dei servizi con obbligo di rivalsa sui prestatori, salvo il caso in cui i soggetti che effettuano la prestazione indichino nella fattura, o in altro documento idoneo, eventualmente individuato con il suddetto Decreto ministeriale, da inviare contestualmente alla fattura, che non si superano le 3.000 transazioni l'anno. I medesimi committenti devono versare l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento del corrispettivo.

Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione e del contenzioso, si applicano le disposizioni previste in materia di IVA, in quanto compatibili.

Tali essendo i caratteri essenziali del nuovo tributo, a differenza della sua originaria versione non più accreditabile, siamo al cospetto di una **turnover tax**, come detto destinata a cedere il passo a misure strutturali a carattere globale, che finisce per colpire anche i soggetti non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, finanche quella "non fisica" di cui alla nuova lett. *f-bis*) dell'art. 162 del T.U.I.R.

Non si tratta dunque di una vera e propria **equalization levy** ossia di un'**imposizione compensativa** volta a colpire nel **luogo di produzione dei ricavi** le aziende che non scontano carichi impositivi adeguati, né nel Paese di residenza, né in quello della fonte (3) e ciò in quanto, come testé evidenziato, anche i non residenti con stabile organizzazione in Italia vengono tassati.

Il tributo non riguarda solo le transazioni B2B considerato che tra i sostituti d'imposta di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 ossia i committenti dei servizi colpiti si rinvengono anche gli **enti non commerciali**, quand'anche non producano reddito d'impresa, ed il condominio (4).

(1) Sul nuovo tributo domestico, tra gli altri, v. G. Fransoni, "Prime considerazioni sulla *web tax* ovvero sull'iniziativa congiunta di Francia, Germania, Italia e Spagna di tassare le società attive nel settore della *digital economy*", in *Riv. dir. trib.*, supplemento *on line* del 19 settembre 2017; M. Antonini - E. Toschetti, "Web tax e obsolescenza degli attuali sistemi impositivi", in *Corr. trib.*, 2017, pag. 3177 ss.; A. Tomassini, "L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale", *ivi*, 2018, pag. 169 ss.; A. Bisioli - A. Zullo, "Web tax: una lettura in chiave comu-

nitaria", *ivi*, 2018, pag. 1032 ss.

(2) Interessante capire se il termine transazione qui equivale o meno a quello di singolo servizio ovvero sia, detto altrimenti, se le 3.000 unità che costituisce il *discrimen* ai fini dell'applicazione del tributo quanto alle transazioni poste in essere debba intendersi o meno come 3.000 prestazioni di servizi.

(3) Così A. Tomassini, op. e loc. cit.

(4) In tal senso v. la nota di aggiornamento di Confindustria sul DDL Bilancio 2018, pag. 97 ss.

3. Le criticità

Nient'affatto trascurabili nella disciplina del tributo in oggetto alcune criticità.

Innanzitutto la sua **giustificazione teorica**. Un'imposizione settoriale e discriminatoria, insegna la Corte costituzionale, ancorché transitoria - sebbene qui, stante le note difficoltà di una soluzione a livello globale, sia facile prevederla la trasformazione in prelievo strutturale - è legittima se non arbitraria o irragionevole.

Nel noto precedente relativo alla c.d. *Robin Hood Tax*, sentenza n. 10/2015, si legge, infatti, che, se è vero che "la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria" e che "non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza", tuttavia, "ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione" (corsivo aggiunto); cosicché, "In ordine ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., la Corte è [...] chiamata a verificare che le distinzioni operate dal legislatore tributario, anche per settori economici, non siano irragionevoli o arbitrarie o ingiustificate (sentenza n. 201/2014): cosicché in questo ambito il giudizio di legittimità costituzionale deve vertere "sull'uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza in-

terna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell'entità dell'imposizione (sentenza n. 111 del 1997; *ex plurimis*, sentenze n. 116 del 2013 e n. 223 del 2012)".

Del resto, rileva ancora la Corte nel precedente in questione, "Non mancano nell'ordinamento esempi di legislazione che impongono una più esigente contribuzione tributaria a carico di alcuni soggetti", sia di carattere temporaneo (si pensi alla SOCOF, all'ISI ed al contributo straordinario per l'Europa) che permanente (è il caso dell'addizionale sulle remunerazioni in forma di *bonus* e *stock options* ovvero delle aliquote IRAP differenziate per settori produttivi e per tipologie di soggetti passivi), legislazione ritenuta legittima dai giudici di Palazzo della Consulta.

È dunque ragionevole la tassazione dei servizi digitali siccome prevista dalla Legge di bilancio 2018? (5) Qualche perplessità al riguardo è legittimo nutrirla.

Ed invero, la maggiore profittabilità rispetto alle imprese tradizionali di quelle che operano nel settore digitale è tutta da dimostrare, specialmente considerando che la *web tax* italiana sembra colpire anche le imprese di piccole e medie dimensioni e non soltanto i c.d. OTT (*Over the TOP*) (6); del resto anche solo comparando le grandi imprese tradizionali con i giganti del *web* le differenze sia in punto di marginalità (7) che di caratteristiche del *business* possono risultare trascurabili e lo stesso OCSE ne è cosciente (8). Trattandosi di **turnover tax**, inoltre, finirà per essere **scaricata sui consumatori** dei servizi digitali colpiti e si è detto che

(5) Quanto alle possibili giustificazioni teoriche di un prelievo sulle *web companies* v. il testo dell'audizione tenuta da F. Gallo presso la Camera dei Deputati sul tema "Regime fiscale dell'economia digitale", svolta il 24 febbraio 2015.

(6) Non è peraltro chiaro se l'esclusione dall'applicazione del tributo dei servizi prestati a taluni soggetti residenti di modeste dimensioni riguardi specularmente anche il caso in cui tali soggetti assumano la veste di prestatori e non già di committenti.

(7) Cfr. i dati reperibili nell'ECIPE (European Centre for international economy) *occasional paper* n. 3/2018 denominato *Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions*, a cura di M. Bauer. Recita l'abstract di tale paper: "[...] these that are calling for higher taxes on one particular group of firms - digital corporations - have yet to present the evidence for why that is motivated by principles of fair taxation. The European Commission's 'hypothetical' estimates for effective corporate tax rates (ECTRs) do not reflect the high effective corporate tax rates of most corporations that operate in the EU and outside EU Member States, including the world's largest digital enterprises. In addition, the European Commission's selective focus on digital companies that are big on 'stock markets' mixes up

market capitalization with corporate income. Thereby, the focus on the world's 'top 100 companies by market capitalisation' and the world's 'top 5 e-commerce companies' hardly reflects the reality of the digital economy and profit levels among different, often highly diverse, firms. Real world financial data show that the average corporate tax rates of many digital companies actually exceed the European Commission's 'hypothetical' estimates by about 20 to 50 percentage points".

(8) Si legge nell'*Interim Report 2018 - Tax Challenges Arising from Digitalisation*, che, mentre tra gli Stati membri è generalmente riconosciuto che le imprese operanti nel digitale presentano le note caratteristiche del *Cross-jurisdictional scale without mass*, della *Reliance on intangible assets, including IP e dei Data, user participation and their synergies with IP*, e che le prime due possono caratterizzare anche le imprese tradizionali, "there is no consensus on their relevance and importance to the location of value creation and the identity of the value creator" ed inoltre "there are differences of opinion on whether and the extent to which data and user participation represent a contribution to value creation by the enterprise" (v. pag. 25 della seconda Sezione).

considerarlo un prelievo transitorio è allo stato mera utopia.

In questa prospettiva, ancora sotto il profilo della capacità contributiva lascia perplessi il fatto che il riferimento al superamento delle 3.000 transazioni per anno indipendentemente dal valore della singola transazione, non assicura affatto una **selezione dei soggetti passivi** conforme alle intenzioni del legislatore che è quella di colpire i collettori ed utilizzatori dei c.d. *Big data*, insomma i giganti del *web*.

E ciò senza considerare che per i soggetti non residenti con stabile organizzazione nel nostro Paese il prelievo sui ricavi si cumula con quello sul reddito generato in Italia e, nonostante la sua deducibilità come costo di produzione, potrebbe finire per colpire irragionevolmente **soggetti in perdita** e dunque il loro patrimonio ove esistente (9).

Censurabile infine appare la circostanza per cui l'individuazione dei servizi colpiti e degli eventuali casi di esonero (*sic !*) ossia la delimitazione del presupposto viene demandata ad un Decreto ministeriale in assenza di qualsivoglia criterio direttivo: il dubbio di una violazione della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost è al riguardo più che fondato. È noto, peraltro, che tale riserva non vale soltanto per la delimitazione in positivo del presupposto rivolgendosi anche, appunto, ai casi di esonero.

4. L'Imposta sui Servizi Digitali (ISD)

Quale l'impatto sulla *web tax* di cui alla Legge di bilancio 2018 della proposta di Direttiva sul sistema comune di imposta sui servizi digitali ("ISD") annunciata dalla Commissione UE poche settimane fa?

Questa ha deciso, per così dire, di rompere gli indugi non essendo a portata di mano una soluzione condivisa a livello OCSE su come affrontare il tema della tassazione dell'economia digitale e ritenendo che il mantenimento degli attuali criteri di localizzazione della ricchezza reddituale crei **irragionevoli distorsioni** nella concorrenza non solo fra Stati, ma anche fra imprese in relazione al grado di digitalizzazione delle stesse (10).

Di qui la proposta di introdurre provvisoriamente, in attesa che trovi attuazione la soluzione globale, un **nuovo tributo europeo**, con aliquota al 3%, sui ricavi annuali di alcune specifiche attività digitali, quelle cioè in cui si ritiene sia più significativo il contributo degli utenti alla creazione di valore per l'impresa (11).

In appresso in estrema sintesi il contenuto della proposta.

I ricavi tassati (*rectius*: imponibili) sono quelli generati dalla **fornitura di uno dei seguenti servizi** (servizi imponibili), quali definiti all'art. 3, paragrafo 1, della proposta di Direttiva:

- servizi consistenti nella collocazione su un'**interfaccia digitale di pubblicità** mirata agli utenti di tale interfaccia (a prescindere dal fatto che l'interfaccia digitale sia di proprietà dell'entità responsabile per la collocazione della pubblicità);

- servizi consistenti nella messa a disposizione degli utenti di **interfacce digitali multilaterali**, che possono essere definiti anche come "**servizi di intermediazione**", che permettono agli utenti di trovare altri utenti e di interagire con essi e che possono anche agevolare le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti (12);

(9) In questi termini D. Stevanato, "*Digital tax*' all'europea: una creatura deforme", in *Leoni Blog*.

(10) Si legge nella relazione che accompagna la proposta che in 10 Stati membri sono già in atto misure unilaterali, diverse tra loro in termini di ambito di applicazione e principi sottostanti, volte a risolvere il problema della tassazione dell'economia digitale in maniera limitata, onde il rischio di frammentare ulteriormente il mercato unico e di creare distorsioni alla concorrenza.

(11) La proposta di Direttiva, basata sull'art. 113 del TFUE, fa parte di un pacchetto di misure che comprende anche una proposta di Direttiva relativa ad una soluzione globale (COM(2018) 147 *final*), una raccomandazione agli Stati membri affinché includano la soluzione globale nelle Convenzioni in materia di doppia imposizione concluse con le giurisdizioni dei Paesi terzi (COM(2018) 1650 *final*) e una comunicazione che illustra il contesto e come si articolano fra loro le proposte (COM(2018) 146 *final*): sul tale ultimo documento v. G. Fransoni, "*Web tax*: miti, retorica e realtà", in *Riv. dir. trib.*, supplemento *on-line* del 5 aprile 2015.

(12) È comunque esclusa ai sensi del par. 4 dell'art. 3: (i) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale il cui fine esclusivo o principale consista nella fornitura agli utenti, da parte dell'entità che mette a disposizione l'interfaccia, di contenuto digitale (p.e. video, audio o testo) o di servizi di comunicazione o di servizi di pagamento (in questi casi si ritiene che l'interazione tra utenti rimanga secondaria rispetto alla fornitura del contenuto digitale); (ii) la fornitura da parte di una sede di negoziazione o di un internalizzatore sistematico di uno dei servizi di cui alla Direttiva 2014/65/UE, allegato I, sezione A, punti da 1) a 9); (iii) la fornitura da parte di un fornitore di servizi di *crowdfunding* regolamentati di uno dei servizi di cui alla Direttiva 2014/65/UE, allegato I, sezione A, punti da 1) a 9), o di un servizio consistente nell'agevolazione della concessione di prestiti (si legge nella relazione che accompagna la proposta di Direttiva che "Le interfacce digitali multilaterali che consentono agli utenti di beneficiare di servizi di esecuzione di ordini, di servizi di investimento o di servizi di ricerca di investimenti [...] o di venire a conoscenza di tali servizi, spesso comportano l'interazione degli utenti", senonché "l'utente non svolge un