

IN TEMA DI *WEB TAX* IL LEGISLATORE PROCEDE PER *STEP*



Sandro Maria GALARDO

Dottore Commercialista - *Of Counsel* Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners

Nell'attesa di indirizzi internazionali, il legislatore è intervenuto in materia di digital economy dapprima con discipline procedurali che presumono l'esistenza (nel settore dei giochi) o favoriscono l'emersione (cd. web tax transitoria) di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti e da ultimo, con la legge di bilancio 2018, introducendo una imposta sulle transazioni digitali che, seppure già in vigore, non è ancora operativa. Il nuovo tributo, salvi gli esiti di una valutazione di compatibilità con i trattati europei e dei profili di costituzionalità, sembra presentare diverse criticità.

1

PREMESSA

L'imposizione dei cd. "*giganti del web*" rappresenta un tema di stretta attualità, spesso al centro anche del dibattito politico.

L'individuazione della corretta tassazione dell'effettivo valore generato sul territorio italiano dall'economia digitale rappresenta una problematica delicata in quanto normalmente vede coinvolto il potere impositivo di diversi Stati, la cui interazione è regolata sulla base delle convenzioni stipulate e, in ogni caso, dai principi dell'Unione Europea.

Infatti, proprio per tenere in considerazione la natura transnazionale delle "regole del gioco", il G7 dei ministri delle Finanze, nel maggio del 2017, ha demandato all'OCSE (e in particolare alla *Taskforce on the digital economy*) la definizione di nuove opzioni di interven-

to sulla tassazione delle imprese digitali¹. Nell'attesa dei nuovi indirizzi internazionali, il legislatore italiano è intervenuto sulla *digital economy* dapprima presumendo l'esistenza (nel settore dei giochi) o favorendo l'emersione (cd. *web tax transitoria*) di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti. Tuttavia, le due disposizioni, tuttora in vigore, non sembrano aver contribuito in maniera rilevante alla soluzione del tema della corretta imposizione dell'economia digitale.

Con la legge di bilancio 2018, il legislatore – oltre ad **ampliare la nozione domestica di stabile organizzazione** – ha introdotto una vera e propria **nuova imposta sulle transazioni digitali**. Il nuovo tributo, seppure già in vigore, non è ancora operativo e, salvi gli esiti di una valutazione di compatibilità con i trattati europei e dei profili di costituzionalità, sembra presentare alcuni tratti critici.

1 Parallelamente, la Commissione Europea ha pubblicato il 21.9.2017 una Comunicazione in cui evidenzia che il sistema impositivo attuale è inadeguato alla tassazione nei confronti dell'economia digitale e che in assenza di una soluzione condivisa a livello internazionale intende procedere con la modifica delle disposizioni europee.

PRESUNZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE NEL SETTORE DEI GIOCHI

La legge di stabilità 2016² ha introdotto nel settore dei giochi una **presunzione** concernente la configurabilità di una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente connessa al realizzo di determinati **presupposti**: la raccolta di giocate deve essere effettuata da soggetti residenti per conto di soggetti non residenti o comunque sulla base di contratti di ricevitoria o intermediazione con i soggetti terzi. Nello specifico, la presunzione esplica i propri effetti qualora il soggetto residente metta a disposizione dei fruitori finali del servizio strumenti per effettuare la giocata, quali le apparecchiature telematiche e i locali presso cui scommettere, e allorché i flussi finanziari, relativi alle suddette attività e intercorsi tra il gestore e il soggetto non residente, superino, nell'arco di sei mesi, l'importo di cinquecentomila euro.

L'intermediario finanziario e gli altri soggetti esercenti attività finanziaria indicati nell'art. 11 commi 1 e 2 del DLgs. 21.11.2007 n. 231 devono inviare un'informativa all'Agenzia delle Entrate qualora riscontrino tali presupposti. Il soggetto non residente e il gestore, con i quali l'Amministrazione finanziaria deve instaurare un apposito procedimento di contraddittorio, possono fornire prova contraria rispetto alla suddetta presunzione, in mancanza della quale è emesso l'atto di accertamento che liquida l'imposta sul reddito prodotto dalla stabile organizzazione e irroga le sanzioni.

A seguito dell'emissione dell'atto impositivo,

l'Agenzia delle Entrate comunica agli intermediari finanziari e agli altri soggetti esercenti attività finanziaria, di cui alla disciplina dell'antiriciclaggio, l'accertamento della stabile organizzazione. In conseguenza della segnalazione, i sopra richiamati soggetti finanziari sono tenuti ad applicare **una ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 25% sugli importi delle transazioni verso il beneficiario non residente**.

La disposizione in commento trova la sua *ratio* nel seguente "iter" logico³: poiché le giocate sono perfezionate in Italia secondo un assunto legislativo contenuto nella L. 190/2014 e il centro trasmissione dati non svolge attività di intermediazione di tali giocate in quanto tale attività è preclusa dalla legge, qualora la raccolta sia rilevante si presume che sia imputabile al soggetto non residente che la sta svolgendo nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione.

Circa la natura della norma in esame, va detto che non si tratta di una disposizione di natura sostanziale ma **procedurale**, laddove si prevede l'inversione dell'onere della prova circa la sussistenza di una stabile organizzazione facendo rinvio per la definizione di quest'ultima all'art. 162 del TUIR.

La norma non appare scevra da incertezze. In primo luogo, dalla lettura della stessa è evidente come il legislatore abbia ommesso del tutto di specificare se la presunzione attenga alla configurabilità di una stabile organizzazione materiale o personale, così come manca completamente la disciplina dell'attribuzione del reddito alla "presunta" *branch*. D'altronde, non essendo specificata la tipologia di stabile organizzazione che la legge presume, risulta altrettanto poco chiara la relativa attribuzione del reddito.

2 Art. 1 co. 927 - 931 della L. 28.12.2015 n. 208.

3 La relazione illustrativa chiarisce che la norma prende avvio dalla circostanza secondo cui "la raccolta di gioco da remoto è incentrata sull'adozione obbligatoria di un contratto di conto di gioco tra il giocatore ed il concessionario, che deve essere predisposto nel rispetto di alcune condizioni minime e che in alcun modo può essere utilizzato per la raccolta o l'intermediazione di giocate altrui" (comma 19, lett. c) [legge del 7 luglio 2009, n. 88 - N.d.R.]. Contratto di gioco che, peraltro, a norma dell'art. 1, comma 643, della Legge n. 190/2014, si considera perfezionato in Italia e conseguentemente regolato secondo la legislazione nazionale".

La norma proposta prevede esclusivamente che, a seguito dell'accertamento della stabile organizzazione, gli intermediari finanziari e gli altri soggetti esercenti attività finanziaria applichino una ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 25% sugli importi delle transazioni verso il beneficiario non residente.

In secondo luogo, la disposizione, individuando (per presunzione) una tipologia di stabile organizzazione del tutto assente nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, potrebbe generare fenomeni di doppia imposizione non neutralizzabili in via pattizia. Talune criticità, tra l'altro, si potrebbero evidenziare in relazione alla qualificazione, ai fini convenzionali, del reddito imputabile al non residente che viene assoggettato in Italia a ritenuta alla fonte.

3

WEB TAX TRANSITORIA

L'art. 1-bis del DL 24.4.2017 n. 50 ha introdotto una cd. "*web tax transitoria*", che, a dispetto del nome, in realtà non introduce una nuova imposta bensì un **procedimento definito di "cooperazione e collaborazione rafforzata"** riservato a tutti i soggetti non residenti, indipendentemente dal tipo di attività esercitata.

Tale procedimento si basa su un'emersione spontanea e concordata che dovrebbe essere facilitata dalla riduzione delle sanzioni e dalla scriminante penale.

Più nel dettaglio, la norma prevede che al ricorrere di determinati **presupposti** – fatturato consolidato del gruppo multinazionale superiore a 1 miliardo di euro e cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato per un ammontare superiore a 50 milioni di euro, anche avvalendosi di soggetti residenti appartenenti al medesimo gruppo – possa essere attivato il **regime di adempimento collaborativo ex DLgs. 128/2015**, al fine di chiedere all'Agenzia delle Entrate una valutazione della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione me-

dante la quale il soggetto non residente eserciterebbe l'attività nel territorio dello Stato.

In seguito, si avvia un'interlocuzione ad esito della quale, nell'ipotesi in cui sia configurata da parte dell'Agenzia delle Entrate la sussistenza di una stabile organizzazione, è prevista una procedura simile a quella della *voluntary disclosure*.

Infatti, il soggetto non residente infatti riceve un invito per l'accertamento con adesione, anche se, a differenza della collaborazione volontaria, le sanzioni amministrative sono ridotte alla metà ad esito del contraddittorio e non sulla base dell'invito.

La seconda parte della procedura è probabilmente la più delicata. In questa sede, infatti, deve avvenire la determinazione degli utili e delle perdite riferibili alla stabile organizzazione tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati, considerando la stabile organizzazione quale entità separata e indipendente, svolgente le medesime o analoghe attività, in condizioni identiche o similari.

Costituisce causa di non punibilità del reato di omessa dichiarazione l'"*estinzione del debito tributario*"; in realtà – a scapito della terminologia di stampo penale utilizzata – tale effetto si realizza con il versamento delle somme previste dall'accertamento con adesione, non sussistendo un debito tributario pregresso.

Restano esclusi dalla procedura i soggetti che abbiano avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche o dell'inizio di qualunque attività di controllo amministrativo o dell'avvio di procedimenti penali relativi all'ambito di applicazione delle disposizioni in esame, anche qualora la formale conoscenza sia stata acquisita dai soggetti residenti appartenenti al medesimo gruppo che svolgono funzioni di supporto.

Circa le criticità che caratterizzano le disposizioni in esame, va detto che, come per la norma riguardante la raccolta delle giocate, la disposizione sulla *web tax transitoria* non interviene in alcun modo sui criteri di attrazione a imposizione delle attività che effettivi-

vamente producono valore nel territorio dello Stato. Anche in questo caso, pertanto, dovrà farsi riferimento alle disposizioni interne relative alla stabile organizzazione nonché alle norme convenzionali in tema di *permanent establishment* contenute nei trattati stipulati dall'Italia, ove presenti.

Il procedimento, dunque, non prevedendo alcuna semplificazione rispetto all'ordinaria disciplina di individuazione e di determinazione del reddito delle stabili organizzazioni, sembra, dunque, poggiarsi sulla volontaria emersione da parte del contribuente favorita soltanto della riduzione delle sanzioni amministrative e dell'esclusione della rilevanza penale.

4

IMPOSTA SULLE TRANSAZIONI DIGITALI

La legge di bilancio 2018⁴ ha introdotto un'**imposta sulle transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici**, tributo che grava su tali transazioni nella misura del 3% dei corrispettivi.

A differenza delle precedenti disposizioni in tema di *web tax* sopra richiamate, le nuove norme introducono effettivamente un **prelievo fiscale sulle transazioni digitali**, anche se i suoi contorni appaiono comunque non compiutamente definiti.

Per quanto concerne l'**ambito soggettivo**, la normativa in argomento non individua in modo esplicito i soggetti passivi dell'imposta, in quanto è previsto che l'imposta si applichi "*nei confronti del soggetto prestatore, residente o non residente*", che effettua prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici e solo se il soggetto ha effettuato nel corso di un anno solare un numero di transazioni "digitali" superiore alle 3.000 unità.

Tuttavia, il **presupposto impositivo** del nuovo tributo si manifesta nel momento in cui la transazione digitale abbia quale controparte uno dei sostituti d'imposta di cui all'art. 23 comma 1 del DPR 600/73 residenti in Italia (escludendo i soggetti di minore dimensione)⁵, ovvero una stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente. Il tributo, pertanto, non è dovuto se il destinatario della prestazione è un soggetto "privato". È rilevante, quindi, in relazione al requisito territoriale, la residenza del committente del servizio e non quella del prestatore dello stesso.

Non sono soggette all'imposta sulle transazioni digitali le prestazioni rese nei confronti di soggetti c.d. di minore dimensione, ovvero i soggetti in regime forfetario (art. 1 comma 54 ss. della L. 190/2014) e i soggetti in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile (art. 27 del DL 98/2011)⁶.

Come detto, l'imposta di applica solo qualora le prestazioni di servizi digitali siano rese nei confronti di soggetti residenti nel territorio dello Stato che rivestono la qualifica di sostituto d'imposta ai sensi dell'art. 23 comma 1 del DPR 600/73 o nei confronti di una stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente. In relazione a quest'ultima previsione, deve osservarsi che nella legge di bilancio 2018 è stata introdotta una disposizione, dichiaratamente correlata all'imposta sulle transazioni digitali, che **rivisita la nozione domestica di stabile organizzazione**. In particolare, tra le nuove disposizioni, è stata introdotta la lett. f-*bis*) al comma 2 dell'art. 162 del TUIR in cui si prevede che costituisca stabile organizzazione "*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*"⁷.

4 Art. 1 co. 1011 - 1019 della L. 27.12.2017 n. 205.

5 Diversi dai soggetti che hanno aderito al regime di cui all'art. 1 co. 54 - 89 della L. 23.12.2014 n. 190, e dai soggetti di cui all'art. 27 del DL 6.7.2011 n. 98, conv., con modificazioni, L. 15.7.2011 n. 111.

6 Con il decreto ministeriale attuativo potranno essere stabiliti ulteriori casi di esonero.

7 Sul tema si rinvia a Sansonetti D. "La disciplina interna della stabile organizzazione si conforma alle indicazioni BEPS", in *questo numero*, p. 21 ss.

In relazione all'**ambito oggettivo**, l'imposta grava sulle *"transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici"*.

A tal proposito, la norma precisa che *"si considerano servizi prestati tramite mezzi elettronici quelli forniti attraverso internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata da un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione"*.

È previsto che le prestazioni soggette all'imposta sulle transazioni digitali saranno individuate da un apposito decreto ministeriale che dovrebbe essere emanato entro il 30 aprile 2018.

Deve tuttavia osservarsi che la predetta definizione di transazioni digitali riproduce quella contenuta nell'art. 7, § 1⁸, del Regolamento dell'Unione Europea n. 282/2011 in materia di IVA⁹. È pertanto presumibile che il decreto attuativo nell'individuare le prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell'imposta ricalchi, più o meno pedissequamente, quanto contenuto nel predetto regolamento comunitario¹⁰.

L'imposta sulle transazioni digitali è dovuta con **l'aliquota del 3%, su una base imponibile individuata nel "valore della singola transazione", intendendosi per tale il corrispettivo dovuto al netto dell'IVA.**

Per ciò che concerne gli aspetti procedurali, l'imposta è prelevata all'atto del pagamento

del corrispettivo dai soggetti committenti dei servizi, con obbligo di rivalsa sui soggetti prestatori, salvo il caso in cui i soggetti che effettuano la prestazione indichino nella fattura relativa alla prestazione, o in altro documento idoneo da inviare contestualmente alla fattura, di non superare i limiti di transazioni per l'applicazione dell'imposta. I committenti dei servizi in qualità di sostituti d'imposta devono versarla entro il giorno 16 del mese successivo.

Vi è un richiamo alle disposizioni IVA, in quanto compatibili, in materia di accertamento, sanzioni, riscossione e contenzioso. Anche se le disposizioni relative all'imposta sulle transazioni digitali sono in vigore dall'inizio del 2018, l'imposta non è attualmente operativa in quanto è previsto che si applichi dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del decreto ministeriale che andrà ad individuare le prestazioni soggette al nuovo tributo.

5

CRITICITÀ

Il legislatore italiano, nell'attesa di nuovi indirizzi internazionali, è intervenuto con due disposizioni di natura procedurale, dapprima presumendo l'esistenza, a determinate condizioni, di stabili organizzazioni

8 "I «servizi prestati tramite mezzi elettronici», di cui alla direttiva 2006/112/CE, comprendono i servizi 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".

9 Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio dell'Unione Europea del 15.3.2011 recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto.

10 Sulla base del Regolamento n. 282/2011 (art. 7, § 2) rientrano nel campo di applicazione del § 1: a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti; b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web; c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso Internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario; d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito Internet che operi come mercato *on line*, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer; e) le offerte forfetarie di servizi Internet (*Internet service packages, ISP*) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (vale a dire, il forfait va oltre il semplice accesso a Internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso alle notizie di attualità, alle informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, *hosting* di siti, accessi a dibattiti *on line*, ecc.); f) i servizi elencati nell'allegato I del Regolamento.

nel territorio dello Stato di soggetti non residenti operanti nel settore dei giochi, successivamente introducendo un'articolata procedura, basata principalmente sulla scriminante penale, che dovrebbe favorire l'emersione delle *permanent establishment* di soggetti non residenti operanti in qualsiasi ramo di attività (cd. *web tax transitoria*).

Tali discipline, tuttora vigenti, non sembrano allo stato aver prodotto risultati rilevanti anche perché, secondo le notizie di stampa, i gruppi multinazionali dell'economia digitale operano comunque in Italia per mezzo di soggetti residenti. Non risulta dunque agevole (e forse anche non efficiente) tentare di configurare una nuova entità (la stabile organizzazione) quando il gruppo è già radicato sul territorio dello Stato avendo costituito una *legal entity*. Inoltre, e questo è l'elemento più delicato, risulta problematico definire funzioni, rischi e *asset* riferibili alla stabile organizzazione autonomamente da quelli, in ogni caso, attribuibili al soggetto residente del medesimo gruppo.

Presumibilmente tenendo in considerazione le predette criticità, il legislatore con la legge di bilancio 2018 – oltre ad ampliare la nozione domestica di stabile organizzazione – ha introdotto una vera e propria nuova imposta sulle transazioni digitali.

La nuova imposta, che si applica nei confronti di soggetti residenti e non residenti, si basa sull'applicazione della stessa da parte del sostituto d'imposta, solo a seguito del **superamento della soglia delle tremila unità di transazioni**.

In relazione a tale soglia, non è chiaro se debbano essere prese in considerazione soltanto le prestazioni di servizi con mez-

zi elettronici effettuate nei confronti dei sostituti d'imposta o se invece debbano computarsi tutte le prestazioni di servizi di tale natura effettuate nei confronti di qualsiasi soggetto. Dal tenore della lettera della norma¹¹, sembrerebbe che siano rilevanti le operazioni dell'anno corrente e non quelle dell'ultimo anno precedente (o di più anni anteriori), con la conseguenza che un prestatore di servizi digitali potrebbe divenire soggetto passivo dell'imposta sul tali transazioni anche l'ultimo giorno del periodo d'imposta. Inoltre, essendo irrilevante l'importo delle singole prestazioni, potrebbe generarsi l'ipotesi in cui la qualifica di soggetto passivo venga assunta per aver operato più di tremila transazioni dal valore unitario di qualche euro mentre l'imposta non si renderebbe applicabile a fronte di prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici per importi particolarmente rilevanti, in quanto sotto la soglia quantitativa di tremila unità. Non sono chiare, inoltre, quali siano le conseguenze di un non corretto monitoraggio delle attività digitali da parte dei prestatori, considerato che l'applicazione o meno del tributo da parte dei sostituti d'imposta si basa su un'autodichiarazione fornita del prestatore stesso.

Per quanto riguarda i profili di compatibilità con le disposizioni sovranazionali, l'imposta dovrebbe avere **natura di tributo indiretto** e quindi non rientrare nell'ambito applicativo dei trattati contro le doppie imposizioni. Considerato, tuttavia, la similitudine con l'IVA del presupposto impositivo (medesima definizione di servizi digitali del Regolamento IVA, base imponibile fondata sul corrispettivo e applicazione alle prestazioni di servizi tra imprese) la nuova im-

11 "L'imposta si applica nei confronti del soggetto prestatore, residente o non residente, che effettua nel corso di un anno solare un numero complessivo di transazioni di cui al comma 1011 superiore a 3.000 unità" (co. 1013 secondo periodo).

posta potrebbe rivelarsi in contrasto con il sistema comunitario.

Inoltre l'imposta, la cui applicazione è limitata ad una sola tipologia di soggetti (i prestatori di specifici servizi digitali individuati in funzione della natura del committente dei servizi stessi), potrebbe presentare profili di incostituzionalità qualora tale

differenziazione venga considerata irragionevole o arbitraria o ingiustificata, poiché secondo la Consulta *"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"*¹².

12 Corte Cost. 11.2.2015 n. 10/2015.