

La nuova imposta sulle transazioni digitali

La legge di bilancio per il 2018 istituisce, a decorrere dal 2019, una imposta sulle transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici a favore di soggetti residenti in Italia (articolo 1 commi 1011-1017) da parte di soggetti sia residenti sia non residenti. L'imposta si applica al valore della singola transazione (al netto dell'IVA) con una aliquota del 3 per cento. Contemporaneamente, viene ampliata la definizione di stabile organizzazione dell'impresa, allentando il legame tra tassazione e presenza fisica dell'impresa: la sua sussistenza viene affermata anche quando si abbia una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato ma costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso¹.

La struttura della nuova imposta è il risultato di un percorso legislativo particolarmente tormentato nel corso del quale la formula inizialmente proposta del prelievo è stata significativamente modificata. Durante la lettura del DDL di bilancio al Senato è stato introdotto un emendamento che istituiva una ritenuta alla fonte del 6 per cento sui corrispettivi pagati per le transazioni digitali. La ritenuta discriminava tra imprese residenti e non residenti non solo rispetto alle modalità di accertamento e riscossione, ma anche alla incidenza del prelievo. L'accertamento si realizzava mediante segnalazione all'Agenzia delle entrate da parte dei soggetti acquirenti e per i soggetti prestatori non residenti la rilevanza fiscale era condizionata dal superamento di una soglia di 1.500 operazioni su base semestrale, il cui importo non fosse inferiore a 1,5 milioni di euro. Inoltre, mentre i soggetti residenti avevano diritto a un credito di imposta pari all'imposta che rendeva il nuovo tributo neutrale (nel caso di capienza dell'Ires, dell'IRAP e dei contributi previdenziali dovuti) rispetto al loro onere fiscale complessivo,

¹ Nella versione poi abrogata dell'emendamento approvato al Senato, la definizione di stabile organizzazione era ancora più estesa in quanto avrebbe compreso, tra le sue numerose caratteristiche, non "qualsiasi luogo di estrazione di risorse naturali", come nella legislazione vigente, ma "qualsiasi luogo relativo alla ricerca e sfruttamento di risorse di qualsivoglia genere" (includendo, ad esempio, lo sfruttamento dei cosiddetti *big data*).



per le imprese non residenti senza stabile organizzazione in Italia, il prelievo, effettuato con l'ausilio degli intermediari finanziari, si configurava come un prelievo a titolo definitivo.

Il presupposto per l'applicazione del tributo viene identificato nelle sole transazioni che corrispondono alla erogazione di un servizio tramite mezzo elettronico di tipo *business to business* (B2B). Sono pertanto escluse le transazioni di commercio elettronico (beni) e quelle di tipo *business to consumer* (B2C).

Sul piano soggettivo l'imposta si applica a tutte le imprese che erogano un servizio digitale (residenti e non residenti), con la sola esclusione delle imprese soggette al regime forfetario (legge di stabilità per il 2015) e dei soggetti agevolati per imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (art. 27 del DL 98/2011). Viene tuttavia previsto un limite dimensionale all'attività digitale tassata, definito in termini di numero di transazioni effettuate, che deve essere superiore a 3.000 su base annua senza alcun riferimento all'ammontare coinvolto (il presupposto dell'imposta è definito, ad esempio, sia da 3.000 operazioni di 1 euro sia da 3.000 operazioni da 1.000 euro ciascuna).

Ai fini della riscossione, l'imposta viene prelevata dai soggetti committenti dei servizi con obbligo di rivalsa sui soggetti prestatori. La relazione tecnica stima che da questo nuovo tributo si possa ricavare un maggior gettito pari a 190 milioni di euro.

Aspetti importanti rimangono ancora non definiti e dovranno essere oggetto di un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate: il perimetro oggettivo di applicazione della norma e le modalità operative di riscossione.

Il nuovo prelievo sulle transazioni digitali si configura come una imposta indiretta *ad valorem* e speciale, in quanto commisurata al corrispettivo/ricavo lordo della transazione e su una sola categoria di servizi. Si differenzia dunque dall'IVA che è invece una imposta generale sul valore aggiunto.

Con riferimento alla natura del nuovo tributo, alle sue modalità operative e alla sua potenziale efficacia, si possono avanzare alcune considerazioni generali.

a) La nuova imposta si affianca alla misura antielusiva introdotta con la "Manovrina" dell'aprile scorso (DL 50/2017)². Rispetto a quella misura, alle altre proposte emerse recentemente in Italia³ e anche alla versione del nuovo prelievo inizialmente introdotta dal Senato, questo nuovo tributo sembra avere finalità ed effetti diversi.

I precedenti interventi normativi si collocavano in una prospettiva di tutela del gettito nazionale e avevano come fine ultimo quello di incentivare il recupero di base imponibile e quindi la tassazione dei profitti nell'ambito delle stabili organizzazioni in

² Cfr. Ufficio parlamentare di bilancio, (2017) "Interventi antielusione e imprese digitali: le misure nella recente «Manovrina»" *Flash* n. 5.

³ Cfr. in particolare, l'Audizione dell'Ufficio parlamentare di bilancio del 15 marzo 2017 nell'ambito dell'esame del DDL n. 2526 (Misure in materia fiscale per la concorrenza nell'economia digitale) presso le Commissioni riunite 6^a (Finanze e tesoro) e 10^a (Industria, commercio, turismo) del Senato.

Italia. L'applicazione del prelievo nella forma di una ritenuta alla fonte sui ricavi (sia nel DDL 2526, sia nella versione della nuova imposta inizialmente approvata dal Senato), costituisce una sorta di tassazione di ultima istanza per le imprese non residenti che decidono di non palesare i propri ricavi in una stabile organizzazione in Italia. Questa impostazione introduce implicitamente un elemento di discriminazione tra imprese residenti e non residenti, che ha alimentato una discussione di tipo tecnico e politico rispetto alla sua compatibilità con i trattati europei.

Il tributo ora approvato definitivamente si delinea invece come una *web tax* in senso proprio volto a tassare la transazione di natura digitale (nel presupposto di una formazione di valore diversa da quella di una transazione di tipo tradizionale) evitando di differenziare il trattamento sulla base della residenza dell'impresa. L'imposta assicura un gettito dalle transazioni digitali, ma si può indebolire la spinta alla emersione dei ricavi digitali in Italia.

b) In questo modo, la nuova imposta risulta neutrale rispetto al luogo di origine della transazione, ma può alimentare altre distorsioni nel mercato digitale. Infatti i ricavi delle imprese residenti sono sottoposti non solo al nuovo tributo, ma anche alle altre imposte dirette con le aliquote vigenti in Italia, con un onere di imposta effettivo più elevato. Ipotizzando, un margine di profitto del 50 per cento, l'aliquota implicita complessiva sui profitti con la *web tax* passa dal 27,9 per cento (per l'Ires e l'IRAP) al 33,9 per cento; con un margine più basso (e più coerente con i margini medi delle imprese nel settore digitale), pari al 20 per cento, l'aliquota sale al 42,9 per cento e continua a crescere con la riduzione del margine di profitto. Al contrario, per le imprese non residenti il nuovo tributo potrebbe assolvere definitivamente agli obblighi tributari in Italia (con il margine del 20 per cento l'aliquota implicita sui profitti digitali è del 15 per cento) e per l'Amministrazione finanziaria potrebbe diventare più difficile spingere le multinazionali digitali a pagare le altre imposte in Italia e queste continuerebbero a pagare aliquote di imposta irrisorie nei paesi a fiscalità privilegiata. Ne consegue uno svantaggio competitivo delle imprese residenti sia rispetto al mercato tradizionale interno sia rispetto al mercato internazionale.

Inoltre, le grandi imprese multinazionali non residenti, avendo un potere di mercato assai maggiore delle imprese italiane, potrebbero operare più facilmente una traslazione del tributo sui prezzi dei servizi, senza ridurre la loro competitività.

In questo contesto, la scelta di fissare l'aliquota del nuovo tributo a un livello relativamente contenuto (3 per cento) sembra costituire un compromesso tra la necessità di contrastare l'elusione fiscale aggressiva delle multinazionali e l'intento di non penalizzare eccessivamente le imprese residenti.

c) Il nuovo tributo si applica in un ambito strettamente nazionale. Una efficace politica di contrasto ai problemi posti dall'elusione fiscale aggressiva delle grandi multinazionali del *web* e dalla concorrenza fiscale "dannosa" tra i vari sistemi tributari nazionali

richiederebbe azioni di cooperazione e di coordinamento tra i diversi paesi, ma queste decisioni sono condizionate dai tempi (lunghi) della consultazione e della decisione internazionale, lasciando di fatto ampio margine alla pianificazione fiscale aggressiva delle multinazionali digitali. Nelle more di queste decisioni i singoli paesi, tra cui l'Italia, hanno già tentato strategie difensive autonome, ma le soluzioni adottate, o nella maggior parte dei casi solo proposte, sono state di tipo parziale e contingente ai problemi esaminati. In questo contesto, la norma in esame, con l'estensione della definizione di stabile organizzazione e con l'introduzione di un prelievo specifico sulle multinazionali digitali sembra andare oltre la semplice *moral suasion* del DL 50/2017 e sembra volere anticipare possibili interventi, almeno di breve periodo, concordati a livello internazionale.

L'istituzione di una *web tax*, rispetto alle altre proposte finora presentate in ambito nazionale, sembra più conforme al percorso che si sta delineando in sede europea. La Commissione europea, nella Comunicazione del 21 settembre 2017, ha identificato alcune soluzioni di breve termine. In particolare sono allo studio: 1) una imposta di compensazione sul fatturato delle aziende digitali; 2) una ritenuta alla fonte sulle transazioni digitali; 3) un prelievo sulle entrate generate dalla fornitura di servizi digitali o da attività pubblicitarie. Sebbene Italia, Germania, Francia e Spagna abbiano presentato a settembre 2017 una dichiarazione congiunta (condivisa poi da altri paesi) per una imposta di compensazione sul fatturato, la norma introdotta sembra più conforme alla seconda proposta, che prevede una ritenuta alla fonte su base lorda e liberatoria su determinati pagamenti a favore di fornitori non residenti di beni e servizi ordinati *on line*.

Nella Comunicazione di settembre, la Commissione europea ha confermato la sua posizione rispetto alla necessità di agire a livello UE, per cui solo una impostazione coordinata a livello di Unione permetterà di trovare una soluzione adatta al mercato unico digitale e tale da permettere di raggiungere gli obiettivi di equità, competitività e sostenibilità. Si ritiene inoltre che questo sia l'unico modo per influire maggiormente sulle decisioni che potranno essere prese anche a livello extra UE. Come soluzione di lungo periodo, la Commissione europea vede la necessità di incorporare la tassazione della economia digitale nel quadro generale di tassazione delle imprese al fine di garantire la compatibilità e la coerenza delle regole fiscali a livello mondiale e una relativa stabilità e sicurezza per le imprese. La Commissione è per la definizione di una base imponibile comune (CCBT) per l'imposta sulle società coordinata con una revisione delle norme in materia di stabile organizzazione e per una tassazione dei profitti dei grandi gruppi multinazionali mediante la tassazione unitaria basata su attività, lavoro e fatturato, che dovrebbe tenere meglio conto del luogo in cui viene creato il valore. Questo compito è tuttavia reso difficile dalla continua evoluzione della economia digitale e dalla diversità degli ecosistemi in cui queste creano valore. Nel frattempo, l'assenza di una revisione dei principi di tassazione internazionale non fa che aumentare le perdite fiscali.

Sul piano internazionale va rilevato che la nuova imposta sulle transazioni digitali introdotta dalla legge di bilancio per il 2018 deve garantire la compatibilità con le convenzioni in materia di doppia imposizione (oltre a quella con le norme in materia di aiuti di Stato e con le libertà e gli impegni internazionali assunti nel quadro di libero scambio e delle norme di OMC). A questo proposito si può osservare che la scelta di

configurare il nuovo tributo nell'ambito della imposizione indiretta sembra proprio rispondere alla necessità di evitare la sua incompatibilità con gli accordi internazionali già in vigore nell'ambito della imposizione diretta.

d) Con riferimento al limite numerico delle transazioni per l'applicazione del tributo, la norma affida a una autodichiarazione l'esclusione dal pagamento del tributo. A questo proposito si può osservare:

1. le imprese non residenti (e anche quelle residenti) potrebbero avere l'incentivo a dichiararsi al di sotto del limite dimensionale di 3.000 operazioni all'anno se non esiste un meccanismo efficace di accertamento del numero effettivo di operazioni effettuate;
2. per le imprese potrebbe essere oggettivamente complicato auto-accertare in corso d'anno se supereranno entro fine esercizio il tetto delle 3.000 operazioni. Se anche in buona fede si dichiarassero al di sotto di tale limite e poi si verificasse il suo superamento, si porrebbe il problema delle modalità di tassazione delle operazioni precedenti;
3. Si potrebbero attivare nuovi meccanismi elusivi *ad hoc*, concentrando il più possibile le operazioni su un numero limitato di fatture o anche, al limite frammentando la fatturazione su una pluralità di società (ad esempio sempre in Irlanda).