

Il sapere giuridico è parte integrante della cultura di una società e per evolversi ha bisogno di una continua interazione con altri saperi. La “Biblioteca di cultura giuridica”, in questa prospettiva, raccoglie studi sul diritto e sulla giustizia che, nell’esame delle norme e delle possibili interpretazioni, mirano a cogliere gli interessi sottesi, le finalità perseguite, i valori in gioco, i riflessi nell’ordinamento giuridico e sul sistema economico, sociale e culturale.

Il tema della tassazione della new economy, digitale e data driven, da tempo dibattuto, viene affrontato con il presente volume da più prospettive e con preziosi contributi di colleghi e studiosi sia del mondo accademico e scientifico, sia del corpo della Guardia di finanza. Non una semplice raccolta di saggi ma una vera e propria summa di riflessioni accomunate, oltre che dalla cura e profondità, dalla consapevolezza della necessità di un profondo riordino della fiscalità della economia digitale e data driven, non solo per svecchiare un sistema fiscale datato e che guarda più al passato che al futuro ma soprattutto per allargare le basi impositive, restituendo maggiore equità distributiva al sistema fiscale.

Al prof Franco Gallo, va il mio sincero ringraziamento per i Suoi preziosi insegnamenti e i continui stimoli a ripensare e svecchiare i modelli di prelievo, rendendoli più aderenti a contesti economici profondamenti mutati rispetto al passato, promuovendo con i valori solidaristici crescita culturale e sviluppo economico nella stabilità. Ringrazio inoltre tutti i curatori dei diversi capitoli, colleghi accademici e giovani studiosi, tutti i componenti del comitato scientifico della prestigiosa collana che accoglie l’opera e alla casa editrice Cacucci che ha curato con la consueta cura la sua pubblicazione.

ISBN 979-12-5965-137-2



€ 50,00



F. GALLO A.F. URICCHIO

La tassazione dell’economia digitale

11

Biblioteca di cultura giuridica

diretta da Pietro Curzio

*a cura di*

FRANCO GALLO ANTONIO FELICE URICCHIO

## LA TASSAZIONE DELL’ECONOMIA DIGITALE

*tra imposta sui servizi digitali, global  
minimum tax e nuovi modelli di prelievo*

CACUCCI  EDITORE  
BARI

Collana

## Biblioteca di cultura giuridica

diretta da Pietro Curzio

Comitato scientifico

Maria Acierno - Corte di cassazione  
Giovanni Amoroso - Corte costituzionale  
Valter Campanile - Avvocatura dello Stato  
Valentina Canalini - Avvocato  
Marina Castellaneta - Diritto internazionale, Università di Bari "A. Moro"  
Luigi Cavallaro - Corte di cassazione  
Antonello Cosentino - Corte di cassazione  
Giorgio Costantino - Diritto processuale civile, Università "Roma tre"  
Madia D'Onghia - Diritto del lavoro, Università di Foggia  
Massimo Donini - Diritto penale, Università di Roma "La Sapienza"  
Enrico Gabrielli - Diritto privato, Università di Roma "Tor Vergata"  
Piero Gaeta - Procura generale Corte di cassazione  
Massimo Luciani - Diritto costituzionale, Università di Roma "La Sapienza"  
Marco Miletti - Storia del diritto medievale e moderno, Università di Foggia  
Giancarlo Montedoro - Consiglio di Stato  
Giandomenico Mosco - Diritto commerciale, LUISS "Guido Carli", Roma  
Angela Perrino - Corte di cassazione  
Mattia Persiani - Diritto del lavoro, Università di Roma "La Sapienza"  
Gaetano Piepoli - Diritto privato, Università di Bari "A. Moro"  
Vincenzo Antonio Poso - Avvocato, Fondazione Giuseppe Pera  
Lucia Re - Filosofia del diritto, Università di Firenze  
Raffaele Sabato - Corte europea dei diritti dell'Uomo  
Enrico Scoditti - Corte di cassazione  
Silvana Sciarra - Corte costituzionale  
Antonio Uricchio - Diritto tributario, Università di Bari "A. Moro", ANVUR  
Manuel Virgintino - Avvocato, Consiglio Nazionale Forense  
Attilio Zimatore - Diritto privato, LUISS "Guido Carli", Roma

I volumi pubblicati in questa Collana sono sottoposti a referaggio anonimo, con la sola eccezione di quelli caratterizzati dalla particolare autorevolezza scientifica o dalla specifica competenza dell'Autore nell'argomento trattato.

*a cura di*

Franco Gallo Antonio Felice Uricchio

**LA TASSAZIONE  
DELL'ECONOMIA DIGITALE**

**tra imposta sui servizi digitali, *global  
minimum tax* e nuovi modelli di prelievo**

*L'Archivio della Casa Editrice Cacucci, con decreto prot. n. 953 del 30.3.2022 della Soprintendenza Archivistica e Bibliografica della Puglia-MiC, è stato dichiarato **di interesse storico particolarmente importante** ai sensi degli articoli 10 c. 3, 13, 14 del d. lgs. 42/2004.*

---

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

---

© 2022 Cacucci Editore - Bari  
Via Nicolai, 39 - 70122 Bari - Tel. 080/5214220  
<http://www.cacuccieditore.it> e-mail: [info@cacucci.it](mailto:info@cacucci.it)

Ai sensi della legge sui diritti d'Autore e del codice civile è vietata la riproduzione di questo libro o di parte di esso con qualsiasi mezzo, elettronico, meccanico, per mezzo di fotocopie, microfilms, registrazioni o altro, senza il consenso dell'autore e dell'editore.

Il presente volume è pubblicato con il contributo della Banca Popolare di Puglia e Basilicata

**BPPB**  
BANCA POPOLARE  
DI PUGLIA E BASILICATA  
*Solida. Vicina. Concreta.*



# Indice

## INTRODUZIONE

Quale tassazione dell'economia digitale?, di FRANCO GALLO	13
Fiscalità e futuro digitale, di ANTONIO FELICE URICCHIO	19

### L'IMPOSIZIONE DELLA *DATA ECONOMY* TRA PROPOSTE DI NUOVE FORME DI PRELIEVO, *WEB TAX* ITALIANA E *GLOBAL MINIMUM TAX*

ANTONIO FELICE URICCHIO

1. Nuove tecnologie digitali, <i>data economy</i> e nuove fattispecie imponibili	31
2. L'imposizione della rete e la proposta della <i>bit tax</i>	55
3. Primi passi verso la tassazione dell'economia digitale nel confronto internazionale	60
4. Il pacchetto UE sull'economia digitale: a) la proposta di Direttiva sulla tassazione delle società con presenza digitale significativa	69
5. b) La proposta di Direttiva relativa all'imposta sui servizi digitali e l'introduzione della <i>ISD</i> italiana	80
6. Verso la <i>global minimum tax</i>	106
7. Le nuove prospettive di tassazione del "metaverso"	117

### LA TASSAZIONE DELLA *DIGITAL ECONOMY*: L'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI (*ISD*) E LA SUA COMPATIBILITÀ CON L'ORDINAMENTO EUROUNITARIO

MAURIZIO LOGOZZO

1. Le proposte di tassazione dell'economia digitale da parte dell'OCSE e della Commissione UE	121
2. L'evoluzione della <i>web tax</i> italiana	132
3. L'attuale sistema impositivo: sintesi degli elementi strutturali dell'imposta sui servizi digitali ( <i>ISD</i> )	136

4. Profili critici dell'imposta sui servizi digitali	140
5. Compatibilità dell'imposta sui servizi digitali con l'ordinamento eurounitario	144
6. Considerazioni conclusive	149

LA TASSAZIONE DELL'ECONOMIA DIGITALE:  
ANALISI DEI MODELLI E PROSPETTIVE DI RIFORMA

SALVATORE ANTONELLO PARENTE

1. Tecnologie informatiche, <i>intangible assets</i> e strumenti d'imposizione dell'economia digitale	152
2. Le operazioni <i>on-line</i> e le problematiche fiscali sollevate dalla rete: localizzazione del reddito e neutralità fiscale	157
3. Gli operatori della " <i>digital economy</i> " e la tassazione delle attività delle multinazionali digitali	160
4. La dimensione transnazionale delle transazioni mediante tecnologie informatiche e l'individuazione del momento d'imposizione della prestazione tributaria (c.d. <i>taxation points</i> )	162
5. Dal codice di condotta (c.d. <i>netiquette</i> ) all' <i>Internet Tax Freedom Act</i>	165
6. La legislazione fiscale sull' <i>e-commerce</i>	166
7. I principi fiscali del commercio elettronico: la neutralità; la certezza e la semplicità di applicazione dei tributi; l'efficienza in termini di adempimento e di accertamento; l'effettività e la trasparenza; la flessibilità e la dinamicità; la non discriminazione	170
8. La riconcettualizzazione della nozione di "stabile organizzazione" e i presupposti minimi della " <i>taxable presence</i> "	172
9. Il progetto BEPS: l' <i>Action 1 "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy"</i> . I caratteri dell'economia digitale: " <i>withholding tax</i> "; " <i>equalization levy</i> "; " <i>significant economic presence</i> "	175
10. Il regime di tassazione nella <i>Diverted Profits Tax</i> inglese, nella " <i>Cayman Tax</i> " belga e nella <i>Equalization Levy</i> indiana. L'esistenza di un "reddito senza Stato" (c.d. " <i>Stateless income</i> ") quale presupposto del tributo	177
11. Le dinamiche nell'ordinamento italiano: la <i>Google tax</i> e le sue criticità	182
12. La proposta di legge sulla " <i>digital tax</i> " per contrastare l'elusione fiscale in materia di transazioni telematiche: la ritenuta alla fonte a titolo d'imposta e la "stabile organizzazione occulta"	185
13. La <i>tax compliance</i> rafforzata e il potenziamento del dialogo tra il contribuente e il fisco	188
14. La <i>cooperative compliance</i> e il <i>tax control framework</i>	190
15. Gli effetti della <i>cooperative compliance</i> sulle fattispecie penalmente rilevanti	192

16. Le prestazioni di servizi ( <i>business to business</i> ) e l'imposta sulle transazioni digitali (c.d. <i>web tax</i> )	194
17. Le "attività digitali pienamente dematerializzate" e la versione italiana della <i>web tax</i> : le perplessità sul piano della legittimità costituzionale	197
18. La tassazione dei servizi prestati mediante mezzi elettronici: la rilevanza delle fattispecie declinate nella <i>positive list</i> e nella <i>negative list</i>	199
19. L'esclusione dalla <i>web tax</i> delle transazioni digitali rese nei confronti dei soggetti privati (c.d. <i>business to consumer</i> )	204
20. La <i>web tax</i> domestica come imposta settoriale e discriminatoria	206
21. La nuova <i>web tax</i> italiana: un'imposta periodica a struttura aperta. Il perimetro di applicazione	208
22. La proposta di istituzione di un'imposta comunitaria sui servizi digitali: le soglie parametriche	212
23. I rapporti e i <i>pillars</i> OCSE sulla tassazione dell'economia digitale. L'accordo per l'adozione di una " <i>global minimum tax</i> "	217

## UN FUTURO GIÀ PASSATO?

OMAR SALVINI

1. La <i>Digital economy</i> , quale importante innovazione per la società e facilitatore di nuovi modelli di evasione	223
2. Libertà di stabilimento, il suo abusivo e fraudolento uso, lo scambio di informazioni	238
3. Il criterio di collegamento: dal modello di convenzione OCSE ai suoi pilastri	251
4. Dalla <i>physical presence rule</i> alla <i>significant economic presence</i> quale nuovo criterio di collegamento e i controlli nell'ambiente digitale	276
5. Il centro di attività stabile occulto e l'inversione contabile a contrasto delle frodi ( <i>Generalised Reverse Charge Mechanism</i> )	297
6. Uno sguardo rivolto al futuro sistema dell'IVA nell'economia digitale	309
7. Conclusioni	325

## ASPETTI CRITICI E PROSPETTIVE FUTURE DELL'IMPOSIZIONE FISCALE NELL'ECONOMIA DIGITALE

FLORIANA SANTAGATA - FABIO SAPONARO

NICOLA SARTORI - STEFANO DORIGO

1. Premessa	327
-------------	-----

SEZIONE PRIMA

IL DIRITTO TRIBUTARIO DI FRONTE ALLO SVILUPPO DELLE  
TECNOLOGIE DIGITALI: PRIME OSSERVAZIONI IN MERITO AI  
CRITERI DI COLLEGAMENTO TERRITORIALE

FLORIANA SANTAGATA

SEZIONE SECONDA

IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI: DALLA PROPOSTA EUROPEA  
AL MODELLO ITALIANO

FABIO SAPONARO

- |   |     |
|---|-----|
| 1. L'imposta sui servizi digitali nella dimensione europea  | 348 |
| 2. L'imposta sui servizi digitali nell'esperienza giuridica italiana:<br>profili di diritto sostanziale e formale | 355 |
| 3. ( <i>Segue</i> ) Le criticità del modello italiano nella prospettiva del diritto<br>europeo                    | 374 |
| 4. Prospettive future e conclusioni   | 379 |

SEZIONE TERZA

ANALISI COMPARATA DELL'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI

NICOLA SARTORI

- |                               |     |
|-------------------------------|-----|
| 1. Introduzione               | 381 |
| 2. I soggetti passivi         | 385 |
| 3. Il presupposto del tributo | 387 |
| 4. La misura                  | 393 |
| 5. Cenni conclusivi           | 394 |

SEZIONE QUARTA

L'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI ITALIANA E LE SUE  
CRITICITÀ: IL CASO DELLE PIATTAFORME PER AFFITTI BREVI

STEFANO DORIGO

- |   |     |
|---|-----|
| 1. Le multinazionali digitali della <i>sharing economy</i> ed il fenomeno<br>degli "affitti brevi"                              | 395 |
| 2. L'applicabilità alle piattaforme della <i>sharing economy</i> dell'Impo-<br>sta sui Servizi Digitali (ISD) italiana          | 396 |
| 3. Le difficoltà, in ogni caso, della determinazione dell'imponibile<br>assoggettabile ad imposizione in Italia                 | 401 |
| 4. Piattaforme digitali e giusta imposizione: problematiche fiscali<br>aperte prima e dopo l'avvento della pandemia di Covid-19 | 403 |



NUOVE SOLUZIONI E VECCHIE PROBLEMATICHE  
CON RIFERIMENTO AL PROBLEMA DELLA TASSAZIONE  
DELLE IMPRESE DIGITALI

ANTONIO PERRONE

- |    |  |     |
|----|--|-----|
| 1. | I diversi approcci al problema della tassazione delle imprese <i>digital</i>   | 409 |
| 2. | Le strategie BEPS poste in essere dalle OTTME del settore digitale   | 415 |
|    | 2.1. ( <i>segue</i> ) La stabile organizzazione e le tecniche di elusione del relativo status  | 421 |
|    | 2.2. ( <i>segue</i> ) L’arm’s lenght principle, l’analisi di comparabilità ed il Transactional Net Margin Method (TNMM)  | 424 |
| 3. | Le pratiche <i>harmful</i> più aggressive realizzate dalle OTTME del settore <i>digital</i>  | 430 |
|    | 3.1. ( <i>segue</i> ) Google e la tecnica del cd «Double Irish with Dutch Sandwich»  | 430 |
|    | 3.2. ( <i>segue</i> ) Come “Apple” ha utilizzato il CCA ed il TNMM per ridurre i propri profitti tassabili in Europa   | 431 |
|    | 3.3. ( <i>segue</i> ): Il caso “Amazon”  | 434 |
|    | 3.4. ( <i>segue</i> ). L’Excess Profit Exemption Scheme  | 435 |
| 4. | Prime considerazioni di sintesi sui processi BEPS delle imprese digitali   | 436 |
| 5. | Le reazioni, in campo internazionale ed unionale, ai processi BEPS delle multinazionali del settore digitale: una tensione fra due diversi approcci al fenomeno  | 437 |
|    | 5.1. ( <i>segue</i> ). Le reazioni dell’OCSE   | 438 |
| 6. | La permanenza della tensione fra i due diversi approcci al tema della tassazione delle imprese digitali. La difficile attuazione di soluzioni “globali” e “condivise”                                  | 454 |
| 7. | I tratti “essenziali” della proposta di direttiva COM(2018) 147 final: riemerge la nozione di “ <i>digital presence</i> ”, ma non scompaiono le perplessità che essa suscita                           | 456 |
| 8. | Un possibile mutamento di prospettiva: un’evoluzione verso criteri di allocazione diversi rispetto al rapporto “ <i>value-jurisdiction</i> ”. Il criterio della “capacità” di penetrazione dei mercati | 461 |

*LIQUINOMICS*’E *IVA A DOPPIA ALIQUOTA*’: «CREAZIONE DI VALORE» NELL’ECONOMIA DIGITALE E TASSAZIONE DEL DATA MINING E DEI DIGITAL SERVICES

MARCO VERSIGLIONI

- |    |  |     |
|----|--|-----|
| 1. | Premessa ( <i>skippabile</i> ): ‘logiche del valore’, «creazione del valore» e ‘reddito liquido’ | 463 |
|----|--|-----|

2. ‘*Liquinomics*’: ‘Reddito liquido familiare’, ‘Reddito liquido personale’ e ‘Ritenuta d’acconto personalizzata sul reddito liquido’ (‘*Family liquid income*’, ‘*Personal liquid income*’ and ‘*Personalized withholding tax on liquid income*’) 469
3. (Segue): ‘Royalty sull’estrazione del dato grezzo’ e ‘Reddito liquido digitale’ (‘*Data mining royalty*’ and ‘*Digital liquid income*’) 477
4. ‘Valore aggiunto liquido’ (‘*liquid added value*’) 482
5. ‘Iva a doppia aliquota’ (‘*Double-rate VAT*’) 483

PROSPETTIVE DI ULTERIORI INTERVENTI IN MATERIA  
FISCALE TRA TASSAZIONE DELL’INTELLIGENZA ARTIFICIALE  
E ULTERIORI NUOVE FORME DI PRELIEVO

ANTONIO FELICE URICCHIO

1. Nozione e rilevanza del fenomeno dell’intelligenza artificiale. Dalle formule definitorie alla proposta di regolamento europeo n. 167/2021 485
2. Transizione digitale e Intelligenza artificiale nel nuovo PNRR 496
3. Intelligenze artificiali, mercato del lavoro e leva fiscale 498
4. Prospettive evolutive della tassazione delle intelligenze artificiali e dell’economia digitale 504
5. Intelligenza artificiale e capacità contributiva. L’ipotesi di lavoro della *robot tax* 505
6. Prospettive di ulteriori tributi tra *sharing economy*, criptovalute e data economy 516

BITCOIN SARÀ L’ORO DIGITALE? PROSPETTIVE E LIMITI

MARCELLO MINENNA

1. Bitcoin non è una valuta di scambio 535
2. Le 4 fasi di transizione di Bitcoin 537
3. Bitcoin come risorsa scarsa 538
4. I cicli speculativi di Bitcoin: un’interpretazione 541
5. Oro e Bitcoin sono realmente assimilabili? 542

DEFINIZIONE LEGISLATIVA E REGIME IMPOSITIVO  
DELLE CRIPTOVALUTE

MARIA PIERRO

1. *Le criptovalute e i cryptoasset*: individuazione del fenomeno 543

2.	La diffusione delle ‘criptovalute’ e le criticità connesse all’assenza di una qualificazione giuridica: le definizioni contenute nel d.lgs. n. 125/2019 e nel d.lgs. n. 184/2021	548
3.	Il regime impositivo delle operazioni in criptovalute	559
	3.1. Criptovalute e imposizione IVA	561
	3.2. Criptovalute e imposizione diretta	564
	3.3. Gli obblighi antiriciclaggio dei prestatori di servizi relativi all’utilizzo di criptovalute e dei prestatori di servizi di portafoglio digitale	567
4.	Conclusioni	568

IL TRIBUTO AI TEMPI DI INSTAGRAM.  
ANALISI E PROSPETTIVE DI UNA *INFLUENCER TAX*

STEFANIA SCARASCIA MUGNOZZA

1.	Cenni introduttivi	571
2.	Cos’è un <i>influencer</i> ?	574
3.	La tassazione degli <i>influencer</i> e le ipotesi di <i>influencer tax</i>	580
4.	Osservazioni conclusive	588

## Introduzione

# Quale tassazione dell'economia digitale?

FRANCO GALLO

1. È da anni, ormai, che le organizzazioni internazionali, la Commissione UE e i singoli Stati membri si domandano come vada affrontato e risolto il problema della tassazione dell'economia digitale; di un'economia, cioè, che consente alle grandi imprese multinazionali del settore di produrre redditi elevati difficilmente assoggettabili a tassazione nel paese della fonte o, comunque, ivi assoggettabili in misura molto ridotta.

Nei suoi studi l'OCSE è partita dalla sconsolante constatazione che il più importante ostacolo ad una ordinata tassazione di questo tipo di economia è costituito dalla inidoneità degli attuali assetti fiscali ad intercettare i redditi prodotti da tali imprese; che è come dire dalla difficoltà di controllare, con gli ordinari strumenti di accertamento, le c.d. transazioni virtuali che si celano dietro la produzione di tali redditi. Tutte transazioni globali anonime, immaterializzate e spesso prive di intermediari e dislocate in ogni parte del pianeta.

Si è convinti, perciò, che sono oramai maturi i tempi per procedere ad una ristrutturazione globale dell'attuale sistema delle imposte societarie e, comunque, per introdurre criteri e istituti nuovi che consentano di attrarre a tassazione anche attività, come quelle digitali, svolte nel territorio, ma non imputabili a stabili organizzazioni.

Di questo e di altri problemi attinenti all'imposizione della *data economy* si tratta in questo volume, partendo dal presupposto che la ristrutturazione fiscale delle imprese secondo i criteri tradizionali si presenta ormai sempre più difficile e dovendo dare per scontato:

- in primo luogo, che la *corporate income tax* non è più un modello efficiente e flessibile di tassazione delle imprese;

- in secondo luogo, che i sistemi fiscali sono rimasti quelli progettati un secolo fa;
- in terzo luogo, che la digitalizzazione avvenuta nel settore produttivo sta sparigliando sempre più le carte.

In questa situazione, gli ostacoli da affrontare non sono, perciò, solo tecnici, da superare con un'adeguata strumentazione altrettanto tecnica, ma investono gli stessi modelli di *business*, i relativi criteri di tassazione e interessano, in ogni caso, rilevanti profili di giustizia fiscale.

Non si può certo rimproverare alle aziende del settore digitale il loro successo, ma si può – anzi si deve – disapprovare l'effetto della rivoluzione digitale in termini, soprattutto, di giustizia fiscale, e cioè la differenza esistente tra le ricchezze che esse creano utilizzando i nostri dati personali, da una parte, e le ridotte imposte che corrispondono, dall'altra.

Coerenti con queste premesse, gli Stati e le organizzazioni internazionali hanno ormai da tempo deciso di combattere tale ingiustizia, uscendo dall'immobilismo e ponendosi come primo obiettivo quello di limitare gli effetti negativi di *profit shifting* e di violazione delle regole del mercato interno; di quegli effetti cioè che sono la più evidente espressione dei comportamenti fiscali – leciti ed illeciti – delle grandi imprese digitali. Non potevano fare diversamente, visto che le aziende tradizionali pagano circa 14 punti percentuali di imposte in più rispetto ai colossi del digitale.

**2.** Negli ultimi anni sono stati fatti notevoli passi avanti in questa direzione, soprattutto da parte dell'OCSE e dell'UE.

L'OCSE ha da tempo messo in evidenza che le imprese dell'economia digitale, approfittando delle particolari caratteristiche di tale tipo di economia – e cioè la mobilità, l'effetto network e la volatilità generata dalla rapidità dell'innovazione tecnologica – hanno avuto grande facilità a erodere le basi imponibili e a trasferire i profitti nei paesi a più bassa fiscalità.

L'elevatissimo grado di dematerializzazione dell'industria digitale ha, infatti, consentito a tali imprese sia di evitare di avere una

*taxable presence* attraverso una stabile organizzazione nel territorio dello Stato presso il cui mercato sono attive, sia di ridurre e suddividere le funzioni, gli asset e i rischi presso il territorio di più stati. Ed anche se si potesse configurare una loro *taxable presence* nel territorio dello Stato, esse potrebbero pur sempre disporre di ulteriori tecniche di erosione della base imponibile, consistenti nella massimizzazione delle deduzioni dei pagamenti effettuati nei confronti dello stesso *head office* e di altre imprese di gruppo non residenti sotto forma di interessi, *royalties* e *service fees*. Il tutto, sfruttando anche l'interposizione di *shell companies* localizzate in paesi che godono di regimi convenzionali privilegiati.

L'utilizzo massivo dei dati digitali ha posto, quindi, il problema delle modalità con cui calcolare il valore economico della raccolta e dell'elaborazione dei dati per il tramite di prodotti e servizi digitali e di come questi elementi possano essere qualificati ai fini contabili e fiscali, utilizzando parametri che non si risolvono nel reddito prodotto mediante una stabile organizzazione fisica. Sono proprio questi i problemi, su cui si soffermeranno gli autori del presente volume, problemi che, specie negli ultimi anni, l'OCSE e l'UE stanno tentando di risolvere proponendo strumentazioni a volte coincidenti, ma spesso divergenti.

Le proposte più qualificanti in proposito – ma anche le più difficili da attuare – riguardano il concetto di stabile organizzazione e, in particolare, la creazione di un nuovo criterio di collegamento basato su una “presenza digitale significativa” dell'impresa nell'economia del territorio di uno Stato diverso da quello di residenza.

L'OCSE ha al riguardo definito una serie di parametri identificativi, diversi da quelli tradizionali, che vanno dalla tipologia di attività concretamente esercitate dall'impresa nel territorio fino alle modalità di conclusione dei relativi contratti e alle tecniche di pagamento attraverso cui vengono corrisposti i prezzi da parte dei contraenti.

A sua volta, la Commissione UE, sulla scia dell'OCSE, ha fatto propri tali principi generali. Con una prima proposta di direttiva essa ha ritenuto sussistente una stabile organizzazione delle *digital*

*enterprises* anche nell'ipotesi in cui non vi sia un'effettiva presenza fisica nel territorio dello Stato, purché ricorrano alcune condizioni non cumulative con riguardo alle soglie di fatturato, di utenti e di contratti riferite a un singolo Stato membro. Secondo questa proposta, perché si generi una “presenza digitale significativa” è necessario che si sia realizzata una prestazione di un servizio digitale inteso come “servizio fornito attraverso internet o una rete elettronica, la cui natura renda la prestazione essenzialmente automatizzata e richieda un intervento umano minimo” (art. 7 del Regolamento d'esecuzione 282/2011 – UE contenente, appunto, la definizione di “servizi prestati tramite mezzi elettronici”). Si à ancora così, in termini di stretta specialità, la tassazione dell'*e-reddito* ad un concetto nuovo, sganciato dalla fisicità e corporeità proprie del tradizionale concetto di stabile organizzazione e fondato, invece, su indici alternativi quali i ricavi derivanti tanto dalla fornitura di servizi digitali, quanto dal numero degli utenti e dai contratti conclusi *on-line*. In particolare, in detta proposta di direttiva la presenza digitale significativa rinvia – diversamente dalla stabile organizzazione tradizionale – al luogo in cui determinati servizi digitali sono consumati dall'utente e il valore si crea, piuttosto che a quello in cui viene svolta un'effettiva attività d'impresa produttiva dei medesimi servizi digitali.

Nella consapevolezza della difficoltà di raggiungere rapidamente tra gli Stati membri un accordo sulla suddetta nozione di presenza digitale significativa, la Commissione UE ha affiancato provvisoriamente alla prima proposta una seconda, più realistica, che prevede un'imposta sostitutiva sui servizi digitali denominata appunto, in quanto temporanea, *interim web tax*.

Non mi soffermo su tale tributo provvisorio e sulla *web tax* italiana introdotta con la legge di bilancio del 2019 che ha letteralmente copiato detta seconda proposta. Questo tema sarà sviluppato dai diversi autori che hanno con grande impegno collaborato al presente volume. Mi limito a rilevare che, a differenza del tributo proposto con la prima direttiva, esso si presenta non come un'imposta sui redditi, ma come un'imposta indiretta sui ricavi del tipo IRAP, dovuta appunto, al netto dell'IVA, da chi svolge una specifica attività

produttiva di servizi digitali. In comune con il primo tributo ha, comunque, l'obiettivo di attrarre nel proprio ambito applicativo tutte le attività digitali nelle quali il contributo dell'utente alla creazione del valore è significativo e non meramente marginale, pur essendo esso utente del tutto estraneo al meccanismo di applicazione del tributo.

3. Nell'attuale incerta situazione – in cui né la prima, né la seconda direttiva della Commissione UE hanno avuto finora possibilità di essere approvate ed attuate – al nostro Paese converrebbe per ora tenere ferma la vigente *web tax* gravante su un'attività digitale modellata sulla seconda proposta di direttiva, ma, differentemente da questa, non esplicitamente fondata sulla valorizzazione e sul coinvolgimento dell'utente, inconsapevole creatore del valore.

Non credo che, almeno nell'immediato, vi sia altra via da percorrere. La vigente *web tax* potrebbe, infatti, essere abbandonata solo il giorno in cui si raggiungesse un accordo, a livello sovranazionale, che definisca la nozione di presenza digitale significativa secondo un sicuro criterio di allocazione del reddito mondiale ai singoli paesi in cui si prelevano introiti in funzione di determinati parametri. Il riferimento è al c.d. *profit split method* di distribuzione dei diritti impositivi, che poi non è altro che il metodo reddituale multilaterale di ripartizione delle basi imponibili (il c.d. *Common Consolidated Corporate Tax Base* - CCCTP), da tutti gli esperti apprezzato e auspicato dalla Commissione; metodo che, però, finora non ha riscosso l'approvazione unanime degli stati membri.

Allo stesso risultato dell'eliminazione della vigente *web tax* si dovrebbe, comunque, giungere quando nel 2023 sarà data esecuzione all'accordo raggiunto nell'anno passato da 136 paesi facenti parte dell'*Inclusive Framework* dell'OCSE, avente per oggetto l'introduzione di un'imposta comune con un'aliquota minima del 15% che verrebbe a gravare sulle multinazionali aventi un volume di ricavi superiore a 750 mln/\$ (la c.d. *minimum corporate tax rate* regolata dal noto *Pillar Two* elaborato dall'OCSE).



Come è ben spiegato in alcuni contributi raccolti nel presente volume (v., soprattutto, capp. 4, 5 e 7), detto accordo ha il fine di arginare l'erosione delle basi imponibili e, quindi, lo spostamento dei profitti delle multinazionali verso paesi a fiscalità privilegiata. Delinea, perciò, un sistema di tassazione che dovrebbe assorbire la *digital service tax* e, perciò, richiedere la sua disapplicazione, che è come dire l'eliminazione – meglio, la sostituzione – della DST italiana e di altre misure simili adottate anche in altri paesi come l'India e la Spagna.

Bisognerà attendere, però, almeno altri due anni per sapere quale reale sorte potrà avere detto regime di tassazione minima delle grandi imprese multinazionali, come esso sarà concretamente realizzato e influenzato dall'avvento della rivoluzione digitale e, soprattutto, come potrà inglobare l'attuale *web tax*.

# Introduzione

## Fiscalità e futuro digitale

ANTONIO FELICE URICCHIO

Conoscenza e innovazione possono essere considerati, senza ombra di dubbio, fattori propulsivi dei profondi cambiamenti che hanno interessato e interessano la nostra civiltà. A differenza del passato, in cui tali processi apparivano lenti e gradualmente, i recenti mutamenti prodotti dalle tecnologie informatiche e digitali appaiono tutt'altro che lineari, rivelandosi vorticosi e rapidissimi. Tale fenomeno, efficacemente rappresentato dall'espressione "cambiamento discontinuo", evidenzia una velocità incrementale ed esponenziale dei mutamenti innescati dalla tecnologia non corrispondenti peraltro a quelli delle strutture sociali e soprattutto dei modelli regolatori, e, in particolare, di quelli tributari. La divaricazione tra nuovi *asset* tecnologici e strumenti normativi ha offerto alle imprese e alle multinazionali della c.d. *new economy* una grande occasione di arricchirsi a dismisura, potendo beneficiare del ritardo con il quale lo strumentario fiscale è stato adeguato a tale cambiamento radicale. La globalizzazione, accelerata dalle nuove tecnologie e funzionale alla loro affermazione, ha poi accentuato le diseguaglianze tra aree del Mondo e classi sociali, consentendo ulteriori opportunità di spostare le maggiori ricchezze conseguite attraverso l'economia digitale e *data driven* in paesi a bassa fiscalità, traendo ulteriori vantaggi di natura fiscale.

La forte compenetrazione tra economia e tecnologia, se ridisegna equilibri geopolitici e assetti sociali, produce profonde conseguenze anche sui modelli regolatori, incrinando il rapporto tra diritto e territorio<sup>1</sup> e concorrendo a definire nuovi strumenti e categorie giuridiche nei diversi rami dell'ordinamento.

---

<sup>1</sup> I temi della crisi della sovranità statale e del pluralismo delle fonti non sono nuovi (si pensi al fondamentale lavoro di S. Romano, *Lo Stato*

In questo contesto, la crisi epidemiologica provocata dal coronavirus e le ultime vicende politiche (crisi e guerra tra Ucraina e Russia e rincari del prezzo dell'energia) hanno determinato effetti devastanti sul piano economico, sociale e occupazionale, sia a livello interno che internazionale<sup>2</sup>. L'attuale crisi, tuttavia, non ha

---

*moderno e la sua crisi*, Pisa, 1910); essi, tuttavia, assumono nuovi contorni per effetto della deterritorializzazione del diritto propria del mondo globale e della diffusione delle nuove tecnologie. Su tali tematiche, cfr. M. Basciu, *Crisi e metamorfosi della sovranità*, Milano, 1996; L. Ferrajoli, *La sovranità nel mondo moderno. Nascita e crisi dello Stato nazionale*, Roma – Bari, 1997; S. Cassese, *La crisi dello Stato*, Roma – Bari, 2002.

<sup>2</sup> Secondo il documento della banca d'Italia del 15 maggio 2020, l'impatto della pandemia COVID 19 sull'economia italiana è molto elevato. "Le indicazioni finora disponibili suggeriscono una contrazione dell'attività economica ancora più intensa nel trimestre in corso, particolarmente severa nei servizi, cui dovrebbe far seguito un recupero nella seconda metà dell'anno. I tempi e l'intensità della ripresa dipenderanno da diversi fattori, la cui evoluzione è difficilmente prefigurabile: la durata e l'estensione del contagio, l'evoluzione dell'economia globale, gli effetti sulla fiducia e sulle decisioni di spesa dei cittadini e di investimento delle imprese; eventuali ripercussioni finanziarie dipenderanno anche in misura rilevante dall'efficacia delle politiche economiche introdotte. In queste condizioni formulare previsioni macroeconomiche diventa estremamente arduo; le simulazioni rappresentano soprattutto analisi di scenario, basate sulla valutazione dell'impatto di ipotesi epidemiologiche ed economiche alternative, che sono inevitabilmente in buona parte arbitrarie. Il ventaglio delle valutazioni formulate dagli osservatori per la crescita in Italia nel 2020 e nel 2021 è eccezionalmente ampio: tra -6 e -15 punti percentuali per la caduta di quest'anno e tra 2 e 13 punti per la ripresa nel prossimo" ... "Il PIL in Italia cadrebbe del 9,0 per cento nella media di quest'anno per poi espandersi del 4,8 per cento nel 2021; si tratta di valori vicini alla media di quelli prefigurati dai principali previsori. All'andamento nell'anno in corso contribuirebbe, oltre al crollo della domanda estera e dei flussi turistici internazionali, la forte caduta della domanda interna, in seguito alla sospensione di alcune attività economiche per il contenimento del contagio e alle ripercussioni della crisi sull'occupazione e sui redditi delle famiglie". Come dichiarato da Daniele Franco, (intervista corriere sera economia del 18 maggio 2020), "stiamo subendo danni enormi, in termini di vite umane e di benessere personale, ma anche in termini economici. Il commercio mondiale sta registrando una contrazione molto forte, più ampia e rapida di quella del 2009; potrebbe scendere quest'anno del 10 %. Il problema è che al crollo della domanda si sommano gli effetti di restrizioni all'offerta di dimensioni senza precedenti. Per l'Italia il ministero dell'Economia prevede per quest'anno una riduzione del Pil dell'8%. Il Fondo monetario internazionale

colpito nello stesso modo tutte le categorie produttive; *lockdown* e distanziamento sociale hanno provocato il blocco di attività economiche in presenza (in primo luogo, turismo, ristorazione, commercio al dettaglio, attività spettacolistiche e sportive); l'aumento dei prezzi del gas e del petrolio ha maggiormente impattato su attività produttive energivore, mentre attività a distanza e a basso consumo energetico hanno regolarmente continuato ad operare e alcune di esse hanno addirittura aumentato profitti e volumi d'affari a dismisura. Tutto ciò ha reso indifferibile l'adozione di misure straordinarie sia di natura finanziaria, protese a consentire la ripresa e a sostenere le imprese in difficoltà (ed anche a finanziare gli aiuti militari alla Ucraina o a incrementare la spesa militare per rispettare gli impegni assunti in sede Nato e consentire la formazione di un esercito europeo), ma anche di natura tributaria, ispirate dall'esigenza di reperire risorse o concedere agevolazioni, assicurando una più equa redistribuzione della ricchezza<sup>3</sup>.

---

la stima al 9 per cento (la flessione maggiore tra i grandi Paesi), la Commissione europea al 9,5% (la più alta in Europa, insieme con Grecia e Spagna). Vi è consenso sul fatto che l'anno prossimo recupereremo parte di questa flessione, ma vi è ancora molta incertezza sui tempi e sull'intensità della ripresa nelle economie avanzate”.

<sup>3</sup> Cfr. F. Gallo, *Il tributo quale indispensabile strumento di politiche redistributive*, in *Rass. trib.*, 2021, n. 2, “la ripartenza post pandemia potrebbe, in un’ottica redistributiva, offrire al riformatore tributario l’occasione per allargare l’area impositiva a quelle entità – attualmente non tassate o poco tassate – che, pur essendo non reddituali e non patrimoniali, esprimono tuttavia situazioni di vantaggio economicamente valutabili e meritevoli di tassazione nell’ottica, appunto, dell’equo riparto. Mi riferisco soprattutto ai richiamati tributi sull’uso delle materie prime non rinnovabili (la c.d. carbon tax) e sulla raccolta e sull’uso, da parte delle *digital enterprises*, di dati e informazioni nei confronti dei privati (la c.d. *web* o *digital tax*). Naturalmente, questo allargamento andrebbe associato, in un’ottica comunitaria, al recupero della progressività dell’IRPEF, oltreché alla tassazione di sovraprofiti e alla maggiorazione dei tributi sui grandi lasciti ereditari e donazioni. Ho però l’impressione che l’allargamento dell’area impositiva sia, almeno per ora, destinato a rimanere all’interno del dibattito teorico sui limiti dell’imposizione e sulla nozione di capacità contributiva. L’istituzione, a livello europeo, di una carbon tax e di una robusta digital tax, pur essendo stata oggetto di precise proposte di direttiva avanzate da una Commissione UE (giustamente) indifferente alla problematica costituzionale, non è stata infatti finora accettata per l’opposi-

Oltre ai provvedimenti normativi di natura emergenziale, variamente denominati (cura Italia, liquidità, rilancia Italia)<sup>4</sup>, è stata avvertita l'esigenza di ricorrere a strumenti sistemici, collocati all'interno di strumenti di pianificazione strategica come il c.d. Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)<sup>5</sup>, in corso di at-

zione di molti Stati membri. Il problema fiscale di fondo che il Governo dovrà affrontare, nel medio termine, resta perciò sempre quello, che ci occupa ormai da decenni, e cioè se vi sia spazio per riforme fiscali generali di natura allocativa (e non solo distributiva) che, in aggiunta al *Recovery Plan-Next Generation*, garantiscano nel futuro un aumento del gettito e, perciò, il finanziamento delle maggiori risorse necessarie a far fronte agli impegnativi interventi, sia congiunturali che strutturali, richiesti per superare la crisi economica in atto. La risposta che viene spontaneo dare al riguardo non può che essere negativa. Dato l'alto livello della pressione tributaria raggiunto dal nostro Paese, attualmente l'unico strumento fiscale per incrementare il gettito non può che essere il recupero dell'evasione. E tutti sappiamo che tale strumento, anche se ci fosse una reale volontà politica di realizzarlo, non potrebbe dare le necessarie, consistenti maggiori entrate nel breve e medio termine. Il che significa che, se si vuole rilanciare in futuro la produttività e dare una direzione alla crescita, la via da seguire non può che essere quella della spesa pubblica qualificata, e cioè della spesa per investimenti pubblici da finanziare con il debito”.

<sup>4</sup> Si veda T. Treu, *La pandemia, un'occasione per pensare al tempo che verrà, Il mondo che verrà*, Quaderni del CNEL, Roma, 2020, p. 12, secondo cui “la diversità sta anzitutto nella gravità dell'impatto di questa emergenza sia sull'economia sia sulla salute pubblica e privata che ha messo in pericolo l'esistenza di milioni di persone ed è costata la vita a tanti altri. Gli effetti economici sono ancora indeterminati e dipenderanno anzitutto dalla durata della crisi che è ancora incerta. Ma le prime stime indicano un ordine di grandezza nella caduta del Pil mondiale doppio di quella delle crisi del 2008 e un gravissimo impatto sulla occupazione (secondo le previsioni dell'OIL oltre 250 milioni di disoccupati). Anche l'origine della crisi attuale è diversa dal passato. Gli esperti sottolineano come essa sia strettamente legata all'interdipendenza sempre più profonda tra le vicende economico-sociali e la vita delle persone nel mondo globale. Il virus ha trasformato il rischio da interdipendenza in una drammatica emergenza”.

<sup>5</sup> Il 27 maggio 2020, la Commissione europea ha proposto lo strumento *Next Generation EU*, dotato di 750 miliardi di euro, oltre a un rafforzamento mirato del bilancio a lungo termine dell'UE per il periodo 2021-2027. Il 21 luglio 2020, durante il Consiglio Europeo, i capi di Stato o di governo dell'UE hanno raggiunto un accordo politico sul pacchetto. Nel settembre 2020, il Comitato interministeriale per gli Affari Europei (CIAE) ha approvato una proposta di linee guida per la redazione del PNRR, che è stata sottoposta all'esame del Parlamento italiano. Il 13 e 14 ottobre 2020 le Camere si sono

tuazione, anche definendo nuovi strumenti di prelievo per restituire equità distributiva al sistema fiscale, oltre che maggiori entrate di natura tributaria. Coerentemente con il documento *Next Generation Europe*, approvato nel mese di luglio 2020<sup>6</sup>, il PNRR, in quanto proiettato al futuro, riconosce la centralità delle politiche per l'innovazione digitale a cui sono destinate risorse per oltre 200 miliardi di euro<sup>7</sup>. Anche nel *recovery plan*, i profili fiscali sono apprezzati

---

pronunciate con un atto di indirizzo che invitava il Governo a predisporre il Piano garantendo un ampio coinvolgimento del settore privato, degli enti locali e delle forze produttive del Paese. Il programma *Next generation EU* comprende due strumenti di sostegno agli Stati membri. Il REACT-EU è stato concepito in un'ottica di più breve termine (2021-2022) per aiutarli nella fase iniziale di rilancio delle loro economie. IL RRF ha invece una durata di sei anni, dal 2021 al 2026. La sua dimensione totale è pari a 672,5 miliardi di euro, di cui 312,5 miliardi sono sovvenzioni e 360 miliardi prestiti a tassi agevolati. Se alle sovvenzioni stimate della RRF si somma la prima tranche dei trasferimenti dal REACT-EU (37,5 miliardi su un totale di 47,5 miliardi), il quadro complessivo che emerge è quello riportato nella figura 1.2, in cui le risorse disponibili per i principali Stati membri vengono rapportate al livello del Pil nel 2019. Sebbene i due principali strumenti del NGEU siano relativamente generosi nei confronti di Stati membri con un reddito pro capite più basso, il raffronto in rapporto al Pil mette in luce l'effetto perequativo del programma e l'occasione che esso rappresenta, fra i maggiori Paesi dell'Unione, per la Spagna e l'Italia

<sup>6</sup> Sul tema si rinvia al mio saggio, *La fiscalità dell'innovazione nel modello industria 4.0*, in *Rass. trib.* 2017, p. 1041. Si veda anche P. Boria, *L'esperienza italiana della fiscalità collegata ad Industria 4.0. come leva per lo sviluppo economico*, in A. Di Pietro – P. Santin (a cura di), *La fiscalità dell'economia digitale tra Italia e Spagna*, Padova, 2021, p. 293, secondo cui “gli incentivi fiscali all'innovazione e alla ricerca delle imprese sono classificabili alla stregua di vere e proprie agevolazioni tributarie in ragione della qualificazione operata dal sistema normativo e del rapporto tra fattispecie ordinarie e quelle sottoposte al trattamento derogatorio: l'agevolazione tributaria è infatti rinvenibile nelle fattispecie sottratte al regime comune e sottoposte ad una regola di favore, per ragioni estranee a quelle recepite nella definizione strutturale del prelievo fiscale, al fine di determinare un'attuazione della tassazione e/o degli oneri formali ad essi connessi”.

<sup>7</sup> Come evidenziato nel documento, la digitalizzazione e l'innovazione sono decisive “per migliorare radicalmente la competitività dell'economia, la qualità del lavoro, e la vita delle persone, e per rendere l'Italia protagonista della competizione tecnologica globale. Il digitale non è un settore a sé, ma è il principale *driver* di trasformazione della manifattura, dei servizi,

nella piena consapevolezza che l'innovazione e la digitalizzazione delle imprese (Transizione 4.0) presuppongano un adeguato quadro normativo anche di carattere fiscale. Come chiarito nel documento, “gli incentivi fiscali inseriti nel PNRR sono riservati alle imprese che investono in beni strumentali, materiali ed immateriali, necessari ad un'effettiva trasformazione digitale dei processi produttivi, nonché alle attività di ricerca e sviluppo connesse a questi investimenti”<sup>8</sup>. Si prevedono inoltre “progetti per sostenere lo sviluppo e l'innovazione del *Made in Italy*, delle catene del valore e delle

---

del lavoro. La digitalizzazione e l'innovazione di processi, prodotti e servizi, caratterizzano ogni politica di riforma del Piano, dal fisco alla pubblica amministrazione”.

<sup>8</sup> Come chiarito dal documento ufficiale del PNRR, “lo sforzo di rilancio dell'Italia delineato dal presente Piano si sviluppa intorno a tre assi strategici condivisi a livello europeo: digitalizzazione e innovazione, transizione ecologica, inclusione sociale. La digitalizzazione e l'innovazione di processi, prodotti e servizi rappresentano un fattore determinante della trasformazione del Paese e devono caratterizzare ogni politica di riforma del Piano. L'Italia ha accumulato un considerevole ritardo in questo campo, sia nelle competenze dei cittadini, sia nell'adozione delle tecnologie digitali nel sistema produttivo e nei servizi pubblici. Recuperare questo deficit e promuovere gli investimenti in tecnologie, infrastrutture e processi digitali, è essenziale per migliorare la competitività italiana ed europea; favorire l'emergere di strategie di diversificazione della produzione; e migliorare l'adattabilità ai cambiamenti dei mercati. La transizione ecologica, come indicato dall'Agenda 2030 dell'ONU e dai nuovi obiettivi europei per il 2030, è alla base del nuovo modello di sviluppo italiano ed europeo. Intervenire per ridurre le emissioni inquinanti, prevenire e contrastare il dissesto del territorio, minimizzare l'impatto delle attività produttive sull'ambiente è necessario per migliorare la qualità della vita e la sicurezza ambientale, oltre che per lasciare un Paese più verde e una economia più sostenibile alle generazioni future. Anche la transizione ecologica può costituire un importante fattore per accrescere la competitività del nostro sistema produttivo, incentivare l'avvio di attività imprenditoriali nuove e ad alto valore aggiunto e favorire la creazione di occupazione stabile. Il terzo asse strategico è l'inclusione sociale. Garantire una piena inclusione sociale è fondamentale per migliorare la coesione territoriale, aiutare la crescita dell'economia e superare diseguaglianze profonde spesso accentuate dalla pandemia. Le tre priorità principali sono la parità di genere, la protezione e la valorizzazione dei giovani e il superamento dei divari territoriali. L'*empowerment* femminile e il contrasto alle discriminazioni di genere, l'accrescimento delle competenze, della capacità e delle prospettive occupazionali dei giovani, il riequilibrio territoriale e lo sviluppo del Mezzogiorno non

filieri industriali strategiche, nonché la crescita dimensionale e l'internazionalizzazione delle imprese, anche attraverso l'utilizzo di strumenti finanziari". Evidente è, tuttavia, come una riforma fiscale profonda in grado di adeguare il sistema fiscale alle trasformazioni dell'economia derivanti dalla rivoluzione digitale non possa essere contenuta solo nel piano per la ripresa, pur potendo il piano costituire l'occasione per stimolare l'introduzione di nuovi tributi destinati ad essere applicati anche negli anni successivi alla sua attuazione. Come dichiarato dal presidente Draghi nel discorso al Senato in occasione della presentazione del programma di governo e del voto di fiducia, una riforma complessiva del sistema fiscale è necessaria e indifferibile, non solo rivedendo l'imposizione sul reddito, nel rispetto del principio di progressività e contrastando in modo più efficace l'evasione, ma anche affrontando la questione della *web tax*, introdotta recentemente anche in Italia con il nome di imposta sui servizi digitali ma ancora da rivedere e affinare<sup>9</sup>.

In questo contesto, particolare rilevanza assume anche la questione della c.d. transizione ecologica<sup>10</sup>, anch'essa assunta come priorità assoluta tra le sfide del futuro e aggravata dalla crisi energe-

---

sono univocamente affidati a singoli interventi, ma perseguiti quali obiettivi trasversali in tutte le componenti del PNRR".

<sup>9</sup> Così anche G. Corasaniti, *Dalle imprese al web: agenda per una riforma fiscale ampia*, in *Sole 24 Ore* del 26 febbraio 2021, secondo cui "in un panorama internazionale tutt'altro che definito e per evitare le ritorsioni americane fondate sulla sezione 301 dello *US Trade ACT* già approvate in risposta alla *web tax* francese, la soluzione preferibile sarebbe forse stata quella di rinviare ancora di un anno l'entrata in vigore dell'imposta, o quantomeno la sua riscossione. Vista la determinazione del precedente Governo per il via libera all'imposta e la tempistica ormai stringente per i primi adempimenti (16 marzo e 30 aprile, rispettivamente per versamento e dichiarazione), ad ogni modo, sarebbe opportuno scongiurare alcuni effetti indesiderati che l'attuale disciplina rischia di provocare, come la sua applicazione a cascata, in particolare in riferimento al settore della pubblicità online, o la disparità di trattamento tra le piattaforme digitali di intermediazione che vendono anche beni propri, le cui cessioni non sono tassate, e operazioni analoghe realizzate da piccole o medie imprese intermedie dalle stesse piattaforme, che invece scontano l'imposta del 3% il cui onere sarà probabilmente traslato dalla piattaforma proprio sulla Pmi".

<sup>10</sup> Cfr. E. Giovannini, *L'utopia sostenibile*, Bari, 2018.



tica e dai nuovi assetti geopolitici conseguenti al conflitto Russo – Ucraino. Oltre che nel già citato *Next generation UE*, anche nel PN-RR italiano, la transizione ecologica viene apprezzata e considerata come “*la base del nuovo modello di sviluppo su scala globale. Per avviarla sarà necessario intervenire sia sul lato della domanda, sia sul lato dell’offerta. In primo luogo, occorre ridurre drasticamente le emissioni di gas clima-alteranti in linea con gli obiettivi del Green Deal europeo. In secondo luogo, sarà necessario migliorare l’efficienza energetica delle filiere produttive, degli insediamenti civili e degli edifici pubblici e la qualità dell’aria nei centri urbani e delle acque interne e marine. Nell’ambito delle politiche di transizione ecologica, si ritiene prioritario incentivare una gestione efficace delle aree verdi, attraverso corposi interventi di rimboschimento e una maggiore diffusione delle stesse sul territorio urbano e periurbano. La riconversione ecologica può e deve rappresentare anche un terreno di nuova competitività per molta parte del nostro sistema produttivo, anche attraverso investimenti nell’agricoltura sostenibile e di precisione, a partire dal Mezzogiorno, permettendo di conseguire una maggiore armonia con la natura, pur nel contesto di una società a forte vocazione industriale. Gioca un ruolo strategico, a tal fine, anche il sistema agricolo e forestale che, tramite il presidio e la gestione sostenibile della maggior parte del territorio nazionale, è in grado di assorbire una significativa quota delle emissioni di gas climalteranti del sistema Paese, come evidenziato dall’European Green Deal. Per quanto attiene al lato dell’offerta, l’Italia deve diventare produttrice di beni e servizi coerenti con la transizione ecologica, quali – ad esempio – la produzione di materiali ecocompatibili, la fornitura di tecnologie per la gestione dei rifiuti urbani e industriali, la conversione all’elettrico del settore automobilistico”*.

Come emerge dai documenti richiamati, le diverse azioni da mettere in campo al fine di perseguire efficacemente gli obiettivi dell’Agenda 2030 e, quindi, di realizzare la transizione ecologica presuppongono il graduale passaggio dall’economia lineare, caratterizzata dalla massimizzazione della produzione e del consumo (soprattutto di beni destinati a divenire rifiuti o avviati alla distruzione), orientata allo spreco e insensibile all’impatto sull’ambiente,

all'economia circolare che, come è noto, sta ad indicare un sistema economico in grado di rigenerarsi da solo in quanto tutti i flussi di materie prime e secondarie, sia biologici che non biologici (c.d. tecnici) sono reimmessi nei cicli produttivi senza entrare nella biosfera (non a caso vengono utilizzate anche le espressioni di "economia rigenerativa" o "a ciclo chiuso"). L'auspicata transizione ecologica appare non solo necessaria ma anche foriera di grandi opportunità, offrendo indiscutibili vantaggi al sistema economico anche in termini di efficienza e di competitività; l'utilizzo di energie rinnovabili evita di sottostare al giogo dell'importazione di energie fossili, assicurando l'autosufficienza dei fabbisogni energetici, oltre a dare luogo ad evidenti vantaggi per la salvaguardia dell'ambiente e il contrasto ai cambiamenti climatici. L'efficientamento energetico del patrimonio edilizio pubblico e privato e degli opifici industriali (anche attraverso il ricorso a strumenti di simbiosi industriale) consente di abbattere i costi delle bollette ma anche di promuovere un modello di sviluppo in grado di trarre valore dalla partecipazione civica e sociale oltre che dalla ricerca e dall'innovazione tecnologica.

Anche con riguardo all'annunciata transizione ecologica fondamentale appare la fiscalità non solo per assicurare una più equa redistribuzione delle risorse ma soprattutto per orientare comportamenti ecocompatibili attraverso strumenti incentivanti e promozionali, anche con effetti di natura educativa, ovvero assoggettando a tassazione condotte economiche (produzione e consumo) impattanti sull'ambiente secondo la logica della compenetrazione tra economia e fiscalità circolare<sup>11</sup>. La fiscalità ambientale può, quindi, muoversi

---

<sup>11</sup> Già nel 2014, la Commissione europea, aveva presentato una comunicazione – ritirata dopo le perplessità avanzate da alcuni Stati membri – intitolata "*Verso un'economia circolare: programma per un'Europa a zero rifiuti*" COM (2014) 398, accompagnata da una proposta di modifica di alcune direttive in materia di rifiuti COM (2014)397 e destinata a stimolare l'ingresso della tematica nel dibattito pubblico europeo. Successivamente, il 2 dicembre del 2015, la Commissione ha presentato il nuovo pacchetto sull'economia circolare, composto dalla comunicazione "L'anello mancante - Piano d'azione dell'Unione Europea per l'economia circolare", in cui vengono: a) definite 54 misure per "chiudere il cerchio" del ciclo di vita dei prodotti; b) identificati cinque ambiti di azione (progettazione, produzione, consumo, gestione dei rifiuti, mercato delle materie prime secondarie); c) considerati prioritari, "a

su due versanti: quello della tassazione dello spreco e dei fattori inquinanti (attraverso l'utilizzo di tributi ambientali propri)<sup>12</sup> ovvero destinando le entrate tributarie prelevate al risanamento ambientale<sup>13</sup> (con i c.d. tributi ambientali impropri), quello della concessione di agevolazioni fiscali per incentivare l'innovazione tecnologica ecocompatibile e comportamenti virtuosi, nella produzione, nel consumo e negli stili di vita.

---

causa della specificità dei loro prodotti, delle catene del valore che li caratterizzano, della loro impronta ambientale o della dipendenza da materie provenienti da paesi terzi”, cinque settori (plastica, rifiuti alimentari, materie prime essenziali, rifiuti di costruzione e demolizione, biomassa e prodotti biologici).

<sup>12</sup> Osserva al riguardo M.A. Icolari, *Fiscalità dell'ambiente, mercato e sviluppo sostenibile: un equilibrio possibile*, in *Ambiente e diritto*, 2020, n. 1, che “per ovviare a tali storture l'unica soluzione che legittima la tutela del bene ambientale come rimedio alle diseguaglianze e come fonte di sviluppo della persona umana appare quella di legare la fiscalità all'attività inquinante in sé, rinvenendo nello svolgimento della stessa l'idoneità soggettiva a contribuire”.

<sup>13</sup> Ampiamente ripresa dalla dottrina tributaria è la distinzione tra tributi ambientali propri e tributi ambientali impropri; nei primi, il danno all'ambiente viene assunto come elemento strutturale del tributo, manifestando i suoi effetti sull'*an* o sul *quantum* del prelievo. Nei secondi, la tutela dell'ambiente resta all'esterno della fattispecie imponible, atteggiandosi come componente extrafiscale. Si veda in materia, S. Cipollina, *Osservazioni sulla fiscalità ambientale nella prospettiva del federalismo fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, n. 3/2009, I, p. 577, ripubblicato in *Tra passato e futuro. Percorsi di diritto tributario*, Bari, 2016, p. 131, secondo cui “ad una estremità dello spettro semantico vi è una nozione più ampia di tributo ambientale: quella che alcuni preferiscono definire come categoria dei tributi con “funzione ambientale”. All'estremità opposta si colloca la nozione “tecnica” e ristretta di tributo ambientale, riferibile ai soli tributi che incorporino l'ambiente all'interno del presupposto, cioè come bene protetto in modo diretto”. A livello europeo dopo la Comunicazione CE 97/C del 26 marzo 1997 della Commissione Europea in tema di tasse e imposte ambientali nell'ambito del mercato unico si è stabilito: “per essere considerato ambientale un tributo dovrebbe avere una base imponible che manifesti effetti negativi sull'ambiente”. Dunque, tra gli indicatori che la Commissione europea ha adottato per definire un tributo come ambientale vi sono: 1) l'imponibile, 2) l'azione incentivante sulla protezione dell'ambiente, 3) lo scopo dichiarato di tutela ambientale. In realtà ad un'attenta analisi solo l'imponibile risulta essere oggettivamente misurabile mentre gli altri due indici possono essere considerati come elementi soggettivi o esterni che dipendono dai giudizi di valore della collettività.

Senza richiamare le misure, ancora minime, adottate a livello interno, occorre evidenziare la maggiore consapevolezza delle istituzioni europee che hanno recentemente approvato la proposta di Regolamento COM (2021) 564 *final*, approvato il 14 luglio del 2021, avente ad oggetto *Carbon Border Adjustment Mechanism* (in sigla CBAM), attraverso cui introdurre una nuova risorsa propria del bilancio europeo, dal gettito stimato in nove miliardi di euro annui<sup>14</sup>, abrogando l'assegnazione a titolo gratuito di quote degli ETS previsto dall'art. 10-*bis* della Direttiva 2003/87/CE.

Come ampiamente evidenziato nel libro bianco della commissione europea sull'intelligenza artificiale<sup>15</sup> – “*Un approccio europeo all'eccellenza e alla fiducia*”, pubblicato il 19 febbraio 2020 (COM/2020/65 *final*), transizione ambientale e rivoluzione digitale possono “contribuire a individuare soluzioni ad alcune delle sfide sociali più urgenti, tra cui la lotta ai cambiamenti climatici e al degrado ambientale, le sfide legate alla sostenibilità e ai cambiamenti demografici, la protezione delle nostre democrazie e, ove tale uso sia necessario e proporzionato, la lotta alla criminalità”<sup>16</sup>. L'accesso e la disponibilità di un maggior numero di dati consentono di meglio far fronte alle sfide epocali del nostro presente quali quelle sociali, climatiche e ambientali, contribuendo all'affermazione di un modello di sviluppo più sostenibile, più sano, più responsabile. La pervasività degli obiettivi del c.d. *Green Deal europeo* (si veda il documento della Commissione europea dell'11 dicembre 2019, n. 640) indu-

---

<sup>14</sup> Cfr. G. Petrillo, *Next Generation UE e nuovo sistema di risorse proprie: un passaggio decisivo verso la costituzione di un nuovo modello fiscale europeo?*, in *Riv. Dir. Trib. On line*, 7 dicembre 2021.

<sup>15</sup> Cfr. A.F. Uricchio, G. Riccio, U. Ruffolo (a cura di), *Intelligenza Artificiale tra etica e diritti. Prime riflessioni a seguito del libro bianco dell'Unione europea*, Bari 2020.

<sup>16</sup> Come affermato, “con il presente libro bianco, accompagnato dalla relazione sul quadro di riferimento per la sicurezza e la responsabilità, la Commissione avvia un'ampia consultazione della società civile, dell'industria e del mondo accademico negli Stati membri in merito a proposte concrete per un approccio europeo all'IA. Tali misure comprendono strumenti strategici per promuovere gli investimenti nella ricerca e nell'innovazione, favorire lo sviluppo delle competenze e sostenere l'adozione dell'IA da parte delle PMI, sia proposte relative a elementi essenziali di un futuro quadro normativo”.

ce ad apprezzare la c.d. impronta ecologica anche con riguardo alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione (TIC). Tanti i possibili impatti come, ad esempio, il maggior consumo di energia elettrica a livello mondiale (stimata tra il 5% e il 9 % del consumo totale), le maggiori emissioni ma anche il consumo di materie prime scarse o addirittura rare (e con esso il problema del recupero di scarti o rifiuti digitali coerentemente con lo schema dell'economia circolare). La stretta connessione tra strategia digitale dell'UE e i temi ambientali appare pienamente apprezzata dal documento "*Plasmare il futuro digitale dell'Europa*" ove sono anche proposte misure per la trasformazione verde del settore delle TIC. Nello stesso senso anche il libro bianco citato secondo il quale "l'impatto ambientale dei sistemi di IA deve essere debitamente preso in considerazione durante il loro intero ciclo di vita e lungo l'intera catena di approvvigionamento, ad esempio per quanto riguarda l'uso di risorse per l'addestramento degli algoritmi e la conservazione dei dati".

Il tema della tassazione della new economy, digitale e data driven, da tempo dibattuto, viene affrontato con il presente volume da più prospettive e con preziosi contributi di colleghi e studiosi sia del mondo accademico e scientifico, sia del corpo della Guardia di finanza e dell'Amministrazione finanziaria. Non una semplice raccolta di saggi ma una vera e propria summa di riflessioni accomunate, oltre che dalla cura e profondità, dalla consapevolezza della necessità di un profondo riordino della fiscalità della rete, non solo per svecchiare un sistema fiscale datato e che guarda più al passato che al futuro ma soprattutto per allargare le basi impositive, restituendo maggiore equità distributiva al sistema fiscale.

Al prof. Franco Gallo va il mio sincero ringraziamento per i Suoi preziosi insegnamenti e i continui stimoli a ripensare e svecchiare i modelli di prelievo, rendendoli più aderenti a contesti economici profondamenti mutati rispetto al passato, promuovendo, con i valori solidaristici crescita culturale e sviluppo economico. Ringrazio inoltre tutti i curatori dei diversi capitoli, colleghi accademici e giovani studiosi, il Presidente Pietro Curzio, tutti i componenti del comitato scientifico della prestigiosa collana che accoglie l'opera e la casa editrice Cacucci che ha provveduto con la consueta cura alla sua pubblicazione.

## Biblioteca di cultura giuridica

---

diretta da Pietro Curzio

1. Pietro CURZIO (a cura di), *Diritto del lavoro contemporaneo*, 2019.
2. Renato RORDORF, *Magistratura giustizia società*, 2020.
3. Maria ACIERNO, Pietro CURZIO, Alberto GIUSTI (a cura di), *La Cassazione civile*, 2020.
4. Antonio Felice URICCHIO, Gianluca SELICATO (a cura di), *La fiscalità del turismo*, 2020.
5. Luigi CAVALLARO, Roberto Giovanni CONTI, *Diritto verità giustizia. Omaggio a Leonardo Sciascia*, 2021.
6. Leonardo TERRUSI, «Onde convenne legge per fren porre». *Dante e il diritto*, 2021.
7. Mattia PERSIANI, *La previdenza complementare*, 2022.
8. Mattia PERSIANI, *Diritto del lavoro. Altri saggi 2004-2021*, 2022.
9. Giorgio COSTANTINO (a cura di), *La riforma della giustizia civile*, 2022.
10. Paolo SPAZIANI, *I processualisti dell'“età aurea”. Romantici, martiri ed eroi della procedura civile*, 2022.
11. Franco GALLO, Antonio Felice URICCHIO (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, 2022.

### Serie “Breviter et dilucide”

1. Luigi CAVALLARO, *Una sentenza memorabile*, 2020.
2. Pietro CURZIO, *Il palazzo della Cassazione*, 2021.
3. Fabrizio AMENDOLA, *Covid-19 e responsabilità del datore di lavoro*, 2021.
4. Gabriella LUCCIOLI, *Dignità della persona e fine della vita*, 2022.