

Economia dei dati e imposizione fiscale

La prospettiva del costituzionalismo digitale

a cura di
Angelo Jr Golia

FrancoAngeli



STUDI DI DIRITTO PUBBLICO

Collana diretta da **Roberto Bin, Fulvio Cortese e Aldo Sandulli**
coordinata da **Simone Penasa e Andrea Sandri**

REDAZIONE

Chiara Bergonzini, Fabio Di Cristina, Angela Ferrari Zumbini, Stefano Rossi

La Collana promuove la rivisitazione dei paradigmi disciplinari delle materie pubblistiche e l'approfondimento critico delle nozioni teoriche che ne sono il fondamento, anche per verificarne la persistente adeguatezza.

A tal fine la Collana intende favorire la dialettica interdisciplinare, la contaminazione stilistica, lo scambio di approcci e di vedute: poiché il diritto costituzionale non può estrarriarsi dall'approfondimento delle questioni delle amministrazioni pubbliche, né l'organizzazione e il funzionamento di queste ultime possono ancora essere adeguatamente indagati senza considerare l'espansione e i modi di interpretazione e di garanzia dell'effettività dei diritti inviolabili e delle libertà fondamentali. In entrambe le materie, poi, il punto di vista interno deve integrarsi nel contesto europeo e internazionale. La Collana, oltre a pubblicare monografie scientifiche di giovani o affermati studiosi (**STUDI E RICERCHE**), presenta una sezione (**MINIMA GIURIDICA**) di saggi brevi destinata ad approfondimenti agili e trasversali, di carattere propriamente teorico o storico-culturale con l'obiettivo di sollecitare anche gli interpreti più maturi ad illustrare le specificità che il ragionamento giuridico manifesta nello studio del diritto pubblico e le sue più recenti evoluzioni.

La Collana, inoltre, ospita volumi collettanei (sezione **SCRITTI DI DIRITTO PUBBLICO**) volti a soddisfare l'esigenza, sempre più avvertita, di confronto tra differenti saperi e di orientamento alla lettura critica di problemi attuali e cruciali delle discipline pubblistiche.

La Collana si propone di assecondare l'innovazione su cui si è ormai incamminata la valutazione della ricerca universitaria. La comunità scientifica, infatti, sente oggi l'esigenza che la valutazione non sia più soltanto un compito riservato al sistema dei concorsi universitari, ma si diffonda come responsabilità dell'intero corpo accademico.

Tutti i volumi, pertanto, saranno soggetti ad un'accurata procedura di valutazione, adeguata ai criteri fissati dalle discipline di riferimento.



OPEN ACCESS la soluzione FrancoAngeli

Il presente volume è pubblicato in open access, ossia il file dell'intero lavoro è liberamente scaricabile dalla piattaforma **FrancoAngeli Open Access** (<http://bit.ly/francoangeli-oa>).

FrancoAngeli Open Access è la piattaforma per pubblicare articoli e monografie, rispettando gli standard etici e qualitativi e la messa a disposizione dei contenuti ad accesso aperto. Oltre a garantire il deposito nei maggiori archivi e repository internazionali OA, la sua integrazione con tutto il ricco catalogo di riviste e collane FrancoAngeli massimizza la visibilità, favorisce facilità di ricerca per l'utente e possibilità di impatto per l'autore.

Per saperne di più: [Pubblica con noi](#)

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio "[Informatemi](#)" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

Economia dei dati e imposizione fiscale

La prospettiva del costituzionalismo digitale

a cura di
Angelo Jr Golia



La pubblicazione del volume è stata finanziata con i fondi del progetto di ricerca “Il principio di progressività nell’economia digitale. Possibilità di una ‘Data Capital Tax’ nel diritto costituzionale italiano ed europeo” - Programma per Giovani Ricercatori “Rita Levi Montalcini - Bando 2020 - codice progetto MUR: PGR20TV1NP”.

Isbn e-book Open Access: 9788835177838

Copyright © 2025 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

Pubblicato con licenza *Creative Commons
Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate 4.0 Internazionale*
(CC-BY-NC-ND 4.0).

Sono riservati i diritti per Text and Data Mining (TDM), AI training e tutte le tecnologie simili.

*L’opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d’autore.
L’Utente nel momento in cui effettua il download dell’opera accetta tutte le condizioni
della licenza d’uso dell’opera previste e comunicate sul sito
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.it>*

INDICE

La tassazione dei dati come strumento del costituzionalismo (economico) digitale: un'introduzione, di Angelo Jr Golia	pag. 7
Dalla rendita agraria alla rendita digitale: la giustificazione dell'imposizione fiscale sui dati a partire dall'opera di Thomas Paine, di Jai Vipra	» 51
I diversi obiettivi dell'imposizione fiscale sui dati: un'analisi critica, di Amanda Parsons	» 73
Diritti umani e tassazione in un'economia digitale: l'imposta sui dati e il diritto alla scienza, di Jayson Lamchek	» 87
Tassare i dati alla luce del principio di solidarietà: la ricerca medica come caso di studio, di Marta Fasan	» 101
Perché le entrate dell'UE sono importanti: la necessità di un'imposta digitale dell'UE, di Katerina Pantazatou	» 123
Come tassare i dati contro la volontà degli Stati Uniti, di Alison Christians, Tarcísio Diniz Magalhães	» 151
L'evoluzione della fiscalità nell'era digitale: innovazione nei metodi di analisi, trasformazioni normative e loro riflessi sul metodo di studio, nonché sui precetti e le nozioni del diritto tributario, di Jacopo Ratti	» 191

LA TASSAZIONE DEI DATI COME STRUMENTO DEL COSTITUZIONALISMO (ECONOMICO) DIGITALE: UNA INTRODUZIONE

Angelo Jr Golia*

1. Introduzione

Il costituzionalismo digitale – qui inteso come la costellazione di discorsi dottrinali e di politica del diritto che esplorano il rapporto tra il costituzionalismo e le sfide socio-giuridiche della rivoluzione digitale¹ – si

* Ricercatore *tenure track*, Dipartimento di Giurisprudenza della LUISS Guido Carli. Questo capitolo fa parte del progetto di ricerca *Il principio di progressività nell'economia digitale. Possibilità di una "Data Capital Tax" nel diritto costituzionale italiano ed europeo*, Programma per Giovani Ricercatori “Rita Levi Montalcini”, bando 2020, codice progetto: MUR: PGR20TV1NP, condotto presso la Facoltà di Giurisprudenza dell’Università degli Studi di Trento nel periodo 2023-2024. Per commenti, suggerimenti e critiche si ringraziano Anna Beckers, Fulvio Cortese, Marco Dani, Giovanni De Gregorio, Ernst Ekkehard, Melanie Fink, Chiara Gentile, Rachel Griffin, Ylenia Guerra, Raffaela Kunz, Julieta Lobato, Agustín J. Menéndez, Jacopo Ratti, Mona Sloane, Thomas Streinz. Si desidera inoltre ringraziare i partecipanti al *workshop Rethinking Science in Times of Open Science?* (Collegium Helveticum-ETH Zürich, 21 marzo 2023); il *panel Power Circuits: Intersections of Digital Infrastructures and Constitutions* della Research Network Young Digital Law Conference 2023 (Dipartimento di Innovazione e Digitalizzazione nel Diritto, Università di Vienna, 5 luglio 2023); il *workshop online Taxing Data as an Instrument of Economic Digital Constitutionalism* (15 novembre 2023) e il seminario *Law & Tech Taxing Data as an Instrument of Economic Digital Constitutionalism* (Católica Global School of Law, Lisbona, 16 maggio 2024). Tutti gli errori restano di chi scrive.

1. Secondo un'autorevole definizione, il costituzionalismo digitale è una “ideologia che mira a stabilire e garantire l'esistenza di un quadro normativo per la protezione dei diritti fondamentali e il bilanciamento dei poteri nell'ambiente digitale” (E. Celeste, *Digital Constitutionalism: A New Systematic Theorisation*, in *International Review of Law, Computers & Technology*, 2019, 76 ff., spec. 88). Sul costituzionalismo digitale, si vedano anche O. Pollicino, *Di cosa parliamo quando parliamo di costituzionalismo digitale?*, in *Quad. cost.*, 3/2023, 569-594; F. De Abreu Duarte, G. De Gregorio, A. Jr Golia, *Per-*

è raramente concentrato su questioni relative alla creazione, l'estrazione e la distribuzione di valore nell'ambito del capitalismo dell'informazione.² A dire il vero, la dottrina giuridica ha già da tempo esplorato il rapporto tra rivoluzione digitale – con la sua economia politica e l'infrastruttura giuridica a essa sottostante – e giustizia sociale.³ Tuttavia, solo raramente queste questioni sono state tematizzate all'interno di quadri esplicitamente costituzionalistici.⁴

spectives on Digital Constitutionalism, in B. Brożek, O. Kanevskaia, P. Palka (a cura di), *Research Handbook on Law and Technology*, Elgar 2023, 315-329; A. Jr Golia, G. Teubner (eds.), *Digital Constitution: On the Transformative Potential of Societal Constitutionalism*, *Symposium*, in *Indiana Journal of Global Legal Studies*, Vol. 30, 2023; G. De Gregorio, *Digital Constitutionalism in Europe: Reframing Rights and Powers in the Algorithmic Society*, CUP 2022; O. Pollicino, *Judicial Protection of Fundamental Rights on the Internet. Una strada verso il costituzionalismo digitale?*, Hart 2021; L. Gill, D. Redecker, U. Gasser, *Towards Digital Constitutionalism? Mapping Attempts to Craft an Internet Bill of Rights*, in *The International Communication Gazette*, 2018, 302 ss.; N. Suzor, *Digital Constitutionalism: Using the Rule of Law to Evaluate the Legitimacy of Governance by Platforms*, in *Social Media + Society*, 2018, 1 ss. Per alcune osservazioni sulla definizione di Celeste, cfr. A. Jr Golia, *Critique of Digital Constitutionalism: Deconstruction and Reconstruction from a Societal Perspective*, in *Global Constitutionalism*, 3/2024, 488 ss.

2. In questa introduzione, i termini “capitalismo dei dati”, “digitale” e “dell'informazione”, così come “economia dei dati” e “digitale” sono usati in modo intercambiabile. Sulle differenze con il “capitalismo della sorveglianza” di Zuboff (si veda *infra* la nota 136), si vedano: G. Ignatow, *Information Capitalism*, in G. Ritzer (ed.), *The Wiley-Blackwell Encyclopedia of Globalization*, Blackwell, 2017; J.E. Cohen, *Between Truth and Power: The Legal Constructions of Informational Capitalism*, OUP 2019; A. Kapczynski, *The Law of Informational Capitalism*, in *The Yale Law Journal*, 2020, 1460 ss. Sulle teorie economiche della creazione di valore e sulla loro rilevanza per gli approcci di politica del diritto, cfr. M. Mazzucato, *The Value of Everything: Makers and Takers in the Global Economy*, Penguin 2018, 219-221.

3. Si vedano, ad esempio, oltre alle fonti citate nella nota precedente, R. Vatanparast, *The Code of Digital Capital: A Distributional Analysis of Law in the Global Data Economy*, in *Juridikum*, 2021, 98 ss.; E. Bietti, *The Data Attention Imperative*, February 22, 2024, testo disponibile al link: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4729500 [consultato il 25 febbraio 2025]; e, più in generale, i contributi nel *blog Law & Political Economy*, disponibili al link: <https://lpeproject.org/symposia/political-economy-of-technology/> [consultato il 25 febbraio 2025]. Per un contributo specifico sulla tassazione come strumento di crescita inclusiva nell'era digitale si veda R. Merola, *Inclusive Growth in the Era of Automation and AI: How Can Taxation Help?*, in *Frontiers in AI*, 2022, 5 ss., testo disponibile al link: <https://doi.org/10.3389/frai.2022.867832> [consultato il 25 febbraio 2025].

4. Ciò vale anche per la più recente ondata di studi che ruotano attorno alla nozione di “tecnofeudalesimo”: si veda, ad esempio, C. Durand, *Techno-féodalisme. Critique de l'économie numérique*, Le Découverte 2020. Per una rassegna e una critica della letteratura sul tema, si veda solo E. Morozov, *Critique of Techno-feudal Reason*, in *New Left Review*, 133/134, 2022, 89 ss.

Gli studiosi che utilizzano approcci costituzionalistici si concentrano principalmente su questioni quali l'accesso a internet; la libertà di parola e la disinformazione; la *privacy* e la protezione dei dati; le garanzie procedurali (trasparenza, partecipazione, equità);⁵ l'amministrazione digitale⁶ e la giustizia;⁷ l'applicabilità degli standard di diritto costituzionale agli attori privati attraverso (qualche variante del) l'effetto “orizzontale” dei diritti fondamentali.⁸ Inoltre, la maggior parte delle analisi costituzionalistiche dà per scontata la capacità degli Stati moderni di regolamentare i processi sociali, tenendo in poco conto, almeno da questo punto di vista, le conseguenze delle tendenze alla rifeudalizzazione dei rapporti socio-politici, derivanti dai modelli di *business* dell'economia dei dati.⁹ In altre parole, l'impatto dell'innovazione digitale e algoritmica sui processi sociali e sulla (legittimazione delle) istituzioni politiche – nazionali e non¹⁰ – è raramente collegato alla capacità di queste ultime di perseguire *efficacemente* politiche di giustizia sociale ed equalitarie.¹¹ A un livello ancora più profondo, i costituzionalisti solo sporadicamente tematizzano i pericoli derivanti dall'eccessiva datificazione della società¹² come un problema a sé stante.

5. Per una critica agli approcci procedurali nell'ambito degli studi sul costituzionalismo digitale, cfr. M. Zalnieriute, *Against Procedural Fetishism: A Call for a New Digital Constitution*, in *Indiana Journal of Global Legal Studies*, 2023, 227 ss.

6. S. Ranchordas, *Empathy in the Digital Administrative State*, in *Duke Law Journal*, 2022, 1340 ss.

7. T. Sourdin, *Technology and Artificial Intelligence: The Artificial Judge*, Elgar 2021.

8. Cfr. L. Casini, *Il futuro dello Stato (digitale)*, in *BioLaw Journal*, 2023, 242 ss.; S. Theil, *Private Censorship and Structural Dominance: Why Social Media Platforms Should Have Obligations to Their Users under Freedom of Expression*, in *Cambridge Law Journal*, 2022, 645 ff., spec. 670; O. Pollicino, *Di cosa parliamo quando parliamo di costituzionalismo digitale?*, cit., 203 ss.; già P.S. Berman, *Cyberspace and the State Action Debate: The Cultural Value of Applying Constitutional Norms to “Private” Regulation*, in *University of Colorado Law Review*, 2000, 1263 ff. Sull'effetto orizzontale in generale, si veda solo M. Tushnet, *The Issue of State Action: Horizontal Effect in Comparative Constitutional Law*, in *International Journal of Constitutional Law*, 2003, 79 ff.

9. A. Supiot, *Governance by Numbers. The Making of a Legal Model of Allegiance*, Hart 2017.

10. Cfr. per le piattaforme dei *social media*, S. González-Bailón, Y. Lelkes, *Do Social Media Undermine Social Cohesion?*, in *Social Issues Policy Review*, 2022, 1 ff.; e, per i sistemi di intelligenza artificiale, M. Coeckelbergh, *Democracy, Epistemic Agency, and AI: Political Epistemology in Times of Artificial Intelligence*, in *AI Ethics*, 2023, 1341 ff.; M. Coeckelbergh, *Why AI Undermines Democracy and What to Do about It*, Polity 2024.

11. Si veda tuttavia A. Gurumurthy, N. Chami, *Towards a Global Digital Constitutionalism: A Radical New Agenda for UN75*, in *Development*, 2021, 29 ff.; A. Bradford, *Digital Empires. La battaglia globale per la regolamentazione della tecnologia*, OUP 2023.

12. Inteso come il processo di conversione di informazioni su persone, ambienti e processi sociali in dati digitali. Cfr. M. Lycett, “*Datafication*”: *Making Sense of (Big) Data in a*

In questo contesto, il capitolo introduce il presente volume, che affronta tali temi dal punto di vista della tassazione dei dati. Più specificamente, si vogliono esplorare gli elementi di una possibile agenda di ricerca e di politica del diritto che ponga il tema della tassazione dei dati all'interno di un quadro costituzionalistico. Pur adottando approcci differenti, i singoli contributi condividono l'idea che le esternalità del capitalismo dell'informazione siano questioni di rilevanza costituzionale.

Da questo punto di partenza, il volume cerca di tenere insieme quattro macro-temi: 1) l'impatto della (eccessiva) datificazione sulle società contemporanee; 2) il ruolo dei dati nell'economia contemporanea e le giustificazioni alla loro tassazione; 3) i concreti modelli tributari, coerenti con gli scopi di politica del diritto ispirati al diritto costituzionale; 4) l'interazione delle discipline relative alla tassazione dei dati con altri regimi giuridici e con questioni di giustizia sociale, anche a livello globale. Tali questioni costituiscono elementi di un costituzionalismo digitale più ampio, che include strutturalmente la dimensione socio-economica.¹³

In altre parole, questo capitolo – e l'intero volume – affronta il tema della tassazione dei dati al fine di esplorare l'interconnessione tra tali questioni, sia dal punto di vista analitico che prescrittivo.¹⁴ L'obiettivo di primo ordine è quello di rafforzare il dialogo tra diversi filoni di studi – diritto costituzionale, studi di diritto e tecnologia, *“Law & Political Economy”* (LPE) e diritto tributario, tra gli altri – che non usano necessariamente lo stesso linguaggio. L'obiettivo di secondo ordine è espandere e rafforzare le capacità analitiche e prescrittive dello stesso costituzionalismo digitale.

Questi obiettivi si basano su una visione specifica degli scopi del costituzionalismo digitale: se quest'ultimo mira a raggiungere il livello di complessità richiesto dalle sfide poste dalla rivoluzione digitale e dal capitalismo dell'informazione, deve affrontare questioni relative alla creazione, all'estrazione e alla distribuzione del valore, anche attraverso interazioni con ambiti giuridici che non parlano il linguaggio del diritto costituzionale. Se il costituzionalismo digitale aspira a essere autenticamente prescrittivo, non può affrontare tali questioni come elementi contingenti e acci-

Complex World, in *European Journal of Information Systems*, 2017, 381 ss. (che inquadra la datificazione attraverso i concetti di dematerializzazione, liquefazione e densità).

13. Si può osservare uno sviluppo simile nel campo del c.d. “costituzionalismo globale”: cfr. A. Peters, *Global Constitutionalism: The Social Dimension*, in T. Suami *et al.* (eds.), *Global Constitutionalism from European and East Asian Perspectives*, CUP 2018, 277-350; A. Jr Golia, C. Gentile, *La costituzionalizzazione del diritto internazionale? Ascesa e declino di un discorso?*, in *Costituzionalismo.it*, 2/2024, 78 ss.

14. In questo volume, cfr. in particolare il contributo di J. Lamcheck.

dentali.¹⁵ Per essere prescrittivo, il costituzionalismo digitale deve essere (anche) un costituzionalismo *economico*.¹⁶

Questo capitolo introduttivo è organizzato come segue. Dopo la presente sezione, la sezione 2 si concentra sul legame tra la rivoluzione digitale e la legittimazione degli Stati costituzionali, in particolare per quanto riguarda il ruolo di questi ultimi nella creazione, estrazione e distribuzione del valore. La sezione 3 evidenzia come tale questione sia ancora largamente assente nel (dibattito sul) costituzionalismo digitale e apre la strada alle sezioni successive. La sezione 4 è suddivisa in quattro sottosezioni. La sottosezione 4.1 evidenzia che, per affrontare in modo coerente tali questioni, è necessario partire da un approccio critico alla datificazione. Ciò significa che quest'ultima deve essere vista come una fonte di problemi in sé, da trattare come oggetto di regolamentazione autonomo. La sottosezione 4.2 evidenzia il ruolo dei dati come fattore economico nell'economia dei dati, al di là del loro valore monetario e delle specifiche concettualizzazioni in diversi ambiti giuridici. Analizzando il ruolo dei dati nell'economia contemporanea, si possono individuare giustificazioni per la loro tassazione, anche alla luce dei limiti costituzionali al potere impositivo degli Stati. La sottosezione 4.3 si sofferma sulle questioni relative ai modelli tributari, evidenziando la necessità di

15. Questa critica al costituzionalismo digitale si estende a quelle ideologie e tradizioni costituzionali che fanno eccessivo affidamento su alcune caratteristiche della teoria liberale incentrata sullo Stato e rimangono relativamente cieche nei confronti del potere socio-economico e di altri vincoli della società: cfr. A. Jr Golia, G. Teubner (a cura di), *Digital Constitution: On the Transformative Potential of Societal Constitutionalism*, cit.

16. Con un certo grado di semplificazione, il “costituzionalismo economico”, come qui inteso, comprende almeno due significati: in primo luogo, la produzione da parte di diversi attori sociali e istituzionali di norme costituzionali (*de iure* o *de facto*) volte a governare e limitare i processi di produzione economica; in secondo luogo, il fatto che gli ordini normativi sociali, in quanto risultanti anche da processi economici, contribuiscono per loro stessa natura a limitare il potere politico. Si vedano, tra i tanti, e solo per fare riferimento a studi più recenti, A. Skordas, G. Halmai, L. Mardikian (a cura di), *Economic Constitutionalism in a Turbulent World*, Elgar 2023; D. Dobre, *Constitución económica: una propuesta al debate conceptual*, in *Revista de Derecho Público: Teoría y Método*, 2021, 157 ss.; I. Kampourakis, *Bound by the Economic Constitution: Notes for “Law and Political Economy” in Europe*, in *Journal of Law and Political Economy*, 2021, 301 ss.; C. Joerges, M. Everson, *The Legal Proprium of the Economic Constitution*, in P.F. Kjaer (ed.), *The Law of Political Economy: Transformations of the Function of Law*, CUP 2020, 33-61; H.C. Hofmann, K. Pantazatou (a cura di), *The Metamorphosis of the European Economic Constitution*, Elgar 2019. Per le analogie e le differenze tra il costituzionalismo economico del XX secolo, il “diritto pubblico dell'economia” e i più recenti studi della corrente LPE, cfr. M. Renner, T. Kindt, *Wirtschaftsrecht und Politische Ökonomie*, in *Juristen Zeitung*, 2023, 313 ss.

includere elementi pigouviani, progressivi e orientati a colpire le rendite. Infine, la sezione 4.4 inserisce questi temi nel contesto della *governance* economica, evidenziando il ruolo delle istituzioni (globali) nella creazione, estrazione e distribuzione del valore economico e la natura politica delle scelte sottostanti. La sezione 5 conclude.

2. Il dilemma di Böckenförde, la governabilità e lo Stato costituzionale (digitale)

Lo Stato liberale secolarizzato vive di presupposti che non può garantire da solo.¹⁷ La famosa/famigerata frase di Böckenförde si rivolge a ogni giurista che si trovi alle porte della teoria costituzionale. In fondo, è un *memento* sull’insufficienza del diritto (costituzionale) nel generare i prerequisiti della propria prescrittività. Quando non si possono più invocare gli dèi – non direttamente, almeno – e il nazionalismo ha generato mostri, quando la giustizia e i valori significano qualcosa di diverso per ogni gruppo sociale, la legittimazione delle istituzioni politiche negli Stati costituzionali, almeno a partire dal dopoguerra è venuta a dipendere dalla loro capacità di adottare decisioni collettivamente vincolanti, preservando allo stesso tempo lo spazio per l’emersione e la mediazione dei conflitti.¹⁸ A partire dal dopoguerra, gli Stati costituzionali con modi di produzione capitalistici sono quindi caratterizzati da un equilibrio intrinsecamente precario, che mette in discussione la loro stessa “governabilità”.¹⁹

Infatti, la capacità delle istituzioni politiche – nazionali e sovranazionali – di generare, estrarre e distribuire valore, individuando al contempo un

17. E.-W. Böckenförde, *Staat, Gesellschaft, Freiheit – Studien zur Staatstheorie und zum Verfassungsrecht*, Surkamp 1976, 60 ss.

18. Per questo tema della teoria politica e costituzionale del dopoguerra, si veda, tra i tanti, C. Offe, *Lo Stato nel capitalismo maturo*, ETAS 1977; E.-W. Böckenförde, *Die Politische Funktion Wirtschaftlich-Sozialer Verbände Und Interessenträger In Der Sozialstaatlichen Demokratie: Ein Beitrag Zum Problem Der “Regierbarkeit”*, in *Der Staat*, 1976, 457 ss.; e, più in generale, J. Quadagno, *Theories of the Welfare State* in *Annual Review of Sociology*, 1987, 109 ss.

19. Sulla teoria dell’“ingovernabilità”, sviluppata negli anni Settanta da teorici politici sia critico-marxisti sia conservatori, e sul suo ruolo nel legittimare la svolta neoliberista del decennio successivo, si veda C. Offe, *Ungovernability: On the Renaissance of Conservative Theories of Crisis*, in J. Habermas (ed.), *Observation on “The Spiritual Situation of the Age”*, MIT Press 1984, 66-78; e più recentemente, B. Roth, *The Welfare State between Juridification and Commodification*, in *European Law Open*, 2023, 386 ss.

equilibrio tra gli interessi degli attori sociali, è cruciale per la loro legittimazione e, in ultima analisi, per lo svolgimento delle loro funzioni sociali coinvolti.²⁰ Sistemi efficaci e di creazione, estrazione e distribuzione del valore non sono (solo) strumenti nelle mani degli apparati politici, volti a preservare la pace sociale. A un livello più profondo, sono essenziali per la capacità delle istituzioni politiche di adottare decisioni socialmente legittime e collettivamente vincolanti, cioè per lo svolgimento effettivo delle loro funzioni sociali.²¹ In quanto strumenti di giustizia sociale, i sistemi fiscali sono cruciali sia per la *governance* socio-economica²² sia per la legittimazione dell'autorità politica.²³

Tali elementi sono rilevanti per il costituzionalismo digitale. La rivoluzione digitale, la “piattaformizzazione” delle relazioni socio-economiche e i modelli di *business* basati su dati e automazione hanno avuto un impatto profondo sull’economia politica e sulla sfera pubblica alla base delle società contemporanee.²⁴ La pandemia Covid-19 ha accelerato dinamiche preesistenti, toccando il rapporto tra autorità e libertà, Stato e società, politica ed economia, attori collettivi e individuali.²⁵ Le sfere pubbliche in cui individui e gruppi generano dibattiti, contestazioni e conflitti sono diventate estremamente diverse da quelle presupposte nei momenti fondativi del costituzionalismo moderno²⁶ e spesso vanno oltre i confini territoriali degli Stati nazionali. Questi sviluppi, a loro volta, avvengono parallelamente ai processi di globalizzazione politico-economica, dispersione e frammentazione, innescati o dominati da politiche neoliberali. In questo contesto, il valore delle fonti tradizionali di legittimazione degli Stati costituzionali

20. Si veda di nuovo E.-W. Böckenförde, *Die Politische Funktion Wirtschaftlich-Sozialer Verbände Und Interessenträger In Der Sozialstaatlichen Demokratie*, cit.; C. Offe, *Lo Stato nel capitalismo maturo*, cit.

21. Nella letteratura sulla crisi economica post-2008, si veda solo, e più recentemente, R. Duque Gabriel, M. Klein, A.S. Pessoa, *The Political Costs of Austerity*, in *The Review of Economics and Statistics*, 2023, 1 ss.

22. Sul concetto sfuggente di *governance*, si veda solo K.-H. Ladeur, *Governance, Theory of*, in A. Peters, R. Wolfrum (a cura di), *MPEPIL*, OUP 2010.

23. Cfr. L. Murphy, T. Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, OUP 2002, 40 ss.

24. J. Habermas, *Nuovo mutamento della sfera pubblica e politica deliberativa*, Cortina 2023. Si veda *infra* la sezione 4.1.

25. S. Viljoen, *A Relational Theory of Data Governance*, in *Yale Law Journal*, 2021, 573 ss.; L. Floridi (a cura di), *The Onlife Manifesto. Being Human in a Hyperconnected Era*, Springer 2015; J. Cohen, *Configuring the Networked Self. Law, Code, and the Play of Everyday Practice*, Yale University Press 2012.

26. J. Habermas, *Nuovo mutamento della sfera pubblica e politica deliberativa*, cit.

– in particolare le elezioni – e delle altre istituzioni della democrazia rappresentativa è sempre più eroso.²⁷

Questi sviluppi sono legati anche alla crisi dei modelli di *governance* economica presupposti dagli Stati costituzionali del dopoguerra. Oltre alla “corsa al ribasso” innescata dall’allineamento competitivo di sistemi normativi, fiscali, assistenziali e di tutela del lavoro²⁸ e dalle cosiddette politiche di austerità, il modello di *business* dell’economia dei dati ha un impatto sull’integrazione socio-politica, intaccando anche la capacità di creazione e distribuzione del valore, ovvero i sistemi di tassazione e di *welfare* presupposti dagli Stati costituzionali moderni.²⁹

I modelli di creazione di valore basati su servizi e finanza digitali, pubblicità personalizzata, *big data analytics*, criptovalute, *smart contracts*, metaversi – in una frase, il capitalismo dell’informazione³⁰ – hanno accelerato e aggravato dinamiche preesistenti alla globalizzazione economica di fine Novecento, e hanno ulteriormente indebolito la capacità delle istituzioni politiche di governare i processi sociali attraverso la distribuzione economica. Seguendo i processi di globalizzazione, dispersione e “intangibilizzazione”³¹ dei processi produttivi, l’economia dei dati rende i tradizionali sistemi di tassazione – in particolare l’imposta sul reddito – molto meno efficaci³² e aggrava la “crisi fiscale”

27. Cfr. C. Crouch, *Post-democracy*, Polity Press 2006.

28. È ben documentato che la concorrenza fiscale innescata dalla globalizzazione neoliberalista ha causato uno spostamento della tassazione dai redditi da capitale ai redditi da lavoro, con effetti diretti sulla legittimità effettiva o percepita dei sistemi fiscali e delle istituzioni politiche degli Stati nazionali. Cfr. R.S. Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, in *Harvard Law Review*, 2000, 1573 ss.; E. Saez, G. Zucman, *The Rise of Income and Wealth Inequality in America: Evidence from Distributional Macroeconomic Accounts*, in *Journal of Economic Perspectives*, 2020, 3 ss. Per gli effetti della composizione delle imposte sulla diseguaglianza dei redditi, si veda G. Ciminelli *et al.*, *The Composition Effects of Tax-Based Consolidation on Income Inequality*, in *European Journal of Political Economy*, 2019, 107 ss.

29. Si veda *infra* la sezione 4.3.

30. G. Ignatow, *Information Capitalism*, cit.; A. Kapczynski, *The Law of Informational Capitalism*, cit. Sulle teorie economiche della creazione di valore e sulla loro rilevanza per gli approcci di politica del diritto, cfr. M. Mazzucato, *The Value of Everything: Makers and Takers in the Global Economy*, Penguin 2018, 219-221.

31. Cfr. J. Haskel, S. Westlake, *Capitalism without Capital: The Rise of the Intangible Economy*, PUP 2017.

32. Cfr. O. Marian, *Taxing Data*, in *Brigham Young University Law Review*, 2022, 511 ss., spec. 532 ss.; Y. Brauner, *Taxation of Information and the Data Revolution*, in *Iowa L. Rev.*, Paper Forthcoming, 109, 2024, 1959 ss.

emersa già prima della svolta neoliberista avvenuta a partire dagli anni Ottanta.³³

Il capitalismo dell'informazione quindi non influenza solo i comportamenti individuali e il modo in cui le società raggiungono collettivamente il consenso (presunto) su questioni specifiche e accettano l'autorità politica come legittima. Esso influisce anche sulla capacità delle istituzioni politiche di governare l'economia attraverso decisioni vincolanti per la collettività e politicamente legittimate. Le esternalità dei processi di datificazione guidati dal profitto influenzano la capacità della politica di produrre decisioni socialmente legittimate;³⁴ della scienza di produrre verità socialmente condivise;³⁵ della medicina di migliorare la salute collettiva;³⁶ dell'economia di creare valore per l'intera società.³⁷

3. Una lacuna nel dibattito sul costituzionalismo digitale

Esiste ormai una vasta letteratura su come il diritto “codifichi” i dati, rendendoli uno dei fattori di produzione all'interno dell'economia dei dati/capitalismo dell'informazione³⁸ e contribuendo a “datificare” altri fattori di produzione.³⁹ Le questioni di giustizia sociale sono state esplora-

33. Storicamente, le imposte sul reddito sono state concepite per colpire modalità di creazione del valore relativamente localizzate e incentrate su beni tangibili: cfr. O. Marian, *Taxing Data*, cit., 531-551; R.S. Avi-Yonah, *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, cit.

34. Cfr. ancora S. González-Bailón, Y. Lelkes, *Do Social Media Undermine Social Cohesion?*, cit.

35. Z. Epstein *et al.*, *The Social Media Context Interferes with Truth Discernment*, in *Science Advances*, 2023, 1 ss.

36. Cfr. I.R.I. Alberto *et al.*, *The Impact of Commercial Health Datasets on Medical Research and Health-care Algorithms*, in *Lancet Digit Health*, 2023, 288 ss.

37. B. Martens, *Una prospettiva economica sul potere di mercato dei dati e delle piattaforme* (documento di lavoro sull'economia digitale del CCR, settembre 2020). Non sorprende che i paradisi fiscali del mondo stiano diventando i centri dati per l'economia digitale: cfr. S. Scassera, A. Foronda, *Banking on Data: How the World's Tax Havens Became the Data Centres for the Digital Economy*, in *Transnational Institute Papers*, 2022, testo disponibile al link: <https://www.tni.org/en/publication/banking-on-data>.

38. Si veda, tra gli altri, R. Vatanparast, *The Code of Digital Capital: A Distributional Analysis of Law in the Global Data Economy*, cit.; K. Pistor, *The Code of Capital: How the Law Creates Wealth and Inequality*, PUP 2019, 183-204; J. Sadowski, *When Data Is Capital: Datafication, Accumulation, and Extraction*, in *Big Data & Society*, 2019, 1 ss.; J.E. Cohen, *Between Truth and Power*, cit., 15-47.

39. Ivi, 5-37; M. Lycett, “*Datafication*”: Making Sense of (Big) Data in a Complex World, cit. Cfr. anche *infra*, sezione 4.2.

te soprattutto dagli studiosi di diritto del lavoro, ad esempio nel contesto del lavoro su piattaforma,⁴⁰ della democrazia industriale,⁴¹ o dell'impatto delle tecnologie digitali sui processi di creazione e distribuzione di valore a livello globale.⁴² Gli studiosi di diritto tributario, dal canto loro, indagano i modi in cui il capitalismo dell'informazione influisce sulle capacità fiscali degli Stati, contribuendo potenzialmente ad evasione ed elusione fiscale,⁴³ o su come i sistemi di intelligenza artificiale e le tecnologie digitali possano ottimizzare i sistemi fiscali, rendendoli più efficienti.⁴⁴ Tuttavia, dopo una falsa partenza negli anni '90⁴⁵, solo di recente gli studiosi di diritto tributario hanno iniziato a inquadrare i dati come ricchezza autonomamente tassabile.⁴⁶

Più in generale, la maggior parte degli studiosi non pone queste questioni all'interno di quadri teorici di stampo costituzionalistico. Tuttavia, il rapporto tra tecnologie digitali e diritto costituzionale va oltre la tutela

40. Si veda Direttiva (UE) 2024/2831 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 ottobre 2024, relativa al miglioramento delle condizioni di lavoro nel lavoro mediante piattaforme digitali.

41. B. Rogers, *Data and Democracy at Work: Advanced Information Technologies, Labour Law, and the New Working Class*, MIT Press 2023; A. Aloisi, V. De Stefano, *Your Boss Is an Algorithm. Artificial Intelligence, Platform Work and Labour*, Hart 2022.

42. J. Haider, M. Keune (a cura di), *Work and Labour Relations in Global Platform Capitalism*, Elgar 2021.

43. Cfr. T. Diniz Magalhães, A. Christians, *Why Data Giants Don't Pay Enough Tax*, in *Harvard Law & Policy Review*, 2023, 119 ss., e, più in generale, i contributi del centro DigiTax dell'Università di Anversa, disponibili al link: <https://www.uantwerpen.be/en/research-groups/digitax/research/taxation-of-digital-economy/> [consultato il 25 febbraio 2025]. In Italia, si veda da ultimo L. Del Federico, F. Paparella (a cura di), *Diritto tributario digitale*, Pacini 2023.

44. Si vedano ancora i citati contributi del centro DigiTax dell'Università di Anversa e anche A. Bianco, K. Pantazatou, *Good Administration in the AI Era: The Case of Tax Administrations*, October 4, 2023, testo disponibile al link: <https://digi-con.org/good-administration-in-the-ai-era-the-case-of-tax-administrations/> [consultato il 25 febbraio 2025].

45. Si veda, ad esempio, A.J. Cordell *et al.*, *The New Wealth of Nations: Taxing the Cyberspace*, Between the Lines 1997.

46. C. Kim, *Taxing the Metaverse*, in *Georgetown Law Journal*, 2024; X. Oberson, *Taxing Artificial Intelligence*, Elgar 2024; K. Künnapas *et al.*, *Taxes on the Digital Economy*, in D.R. Troitiño, T. Kerikmäe, O. Hamulák (a cura di), *Digital Development of the European Union: An Interdisciplinary Perspective*, Springer 2023, 101-117; R.S. Avi-Yonah, C. Kim, K. Sam, *A New Framework for Digital Taxation*, in *Harvard International Law Journal*, 2022, 279 ss.; O. Marian, *Taxing Data*, cit.; D.A. Zetzsche, L. Anker-Sørensen, *Taxing Data-Driven Business: Towards Datapoint Pricing*, in *World Tax Journal*, 2021, 217 ss.; F. Farri, *Sovranità fiscale e diritto nell'economia digitale e globale*, Giappichelli-Routledge 2020; O. Ben-Shahar, *Data Pollution*, in *Journal of Legal Analysis*, 2019, 104 ff.

dell'integrità del “libero mercato delle idee”, la garanzia dei “diritti digitali” o, più in generale, la sfera pubblica, politica e la concorrenza di mercato. Esso tocca invece le fonti stesse di integrazione/legittimazione degli Stati costituzionali, come emersi a seguito alla secolarizzazione delle società moderne.

Il c.d. costituzionalismo digitale, da parte sua, è ormai un filone relativamente consolidato degli studi costituzionalistici.⁴⁷ In altra sede, si è evidenziato come esso sia intrinsecamente caratterizzato da prospettive diverse e, in questo senso, rappresenta un campo discorsivo i cui elementi sono *sia* complementari *sia* contraddittori.⁴⁸ Tuttavia, se mira a superare alcuni limiti tipici della teoria politica alla base del diritto costituzionale moderno e a evitare di trascurare le questioni relative al potere sociale, un costituzionalismo digitale prescrittivo è chiamato a inquadrare l'eccessiva datificazione e la giustizia sociale come parti di un *unico* progetto riguardante il rapporto tra la rivoluzione digitale, sistema economico e diritto costituzionale.

In termini sia analitici sia prescrittivi, i temi della giustizia sociale e della distribuzione del valore sono tasselli di un mosaico più ampio, all'interno di un costituzionalismo digitale che voglia porsi come contro-discorso, come contropotere rispetto a diversi tipi di autoritarismo. In questo senso, il costituzionalismo digitale *deve* essere un costituzionalismo economico.⁴⁹ Tenendo conto della traiettoria dello Stato costituzionale moderno, ciò significa considerare e rivitalizzare gli elementi prescrittivi della democrazia economica e industriale,⁵⁰ attualmente largamente assenti nel dibattito sul costituzionalismo digitale. In effetti, sebbene talvolta trascurati dai teorici del diritto costituzionale del secolo scorso – soprattutto angloamericani – tali elementi hanno storicamente svolto un ruolo significativo nella realtà degli Stati costituzionali del XX secolo.

E così, prendendo in considerazione le diverse prospettive che gli danno forma, il costituzionalismo digitale è chiamato ad affrontare almeno quattro questioni come parti di un coerente programma di ricerca e di politica del diritto: 1) l'impatto negativo dell'eccessiva datificazione sulle società contemporanee (*approccio critico alla datificazione*); 2) l'inquadra-

47. Si veda *supra* la nota 1.

48. Cfr. F. De Abreu Duarte, G. De Gregorio, A. Jr Golia, *Perspectives on Digital Constitutionalism*, cit., 323 e 326-327; A. Jr Golia, G. Teubner (a cura di), *Digital Constitution*, cit.

49. Si veda *supra* la nota 16.

50. Nel senso di P. Selznick, P. Nonet, *Law, Society, and Industrial Justice*, Russel Sage 1969.

mento concettuale giuridica dei dati ai fini dell'estrazione e la distribuzione del loro valore (*i dati come fattore economico*); 3) i modelli tributari (*tax design*); 4) l'interazione della tassazione dei dati con altri regimi giuridici e le questioni di giustizia sociale, sia a livello nazionale che globale (*costituzionalismo digitale economico*).

4. Da un approccio critico alla datificazione al costituzionalismo economico digitale

4.1. Approccio critico alla datificazione, obiettivi regolatori e tassazione dei dati

Un costituzionalismo digitale che prenda sul serio la “questione della datificazione” impone un approccio critico e una consapevolezza delle esternalità derivanti dalla datificazione. Tale approccio⁵¹ è necessario per ampliare gli obiettivi prescrittivi della *governance* dei dati e comporta diverse conseguenze.

In primo luogo, costringe a concentrarsi su problemi nuovi o a riformulare i termini di quelli già studiati.⁵² I “big data” e le tecnologie digitali non sono solo uno strumento di modelli di *governance* già esistenti. L'accumulo, l'analisi e la mobilitazione di archivi di dati ibridi e di flussi in tempo reale – guidati principalmente dall'impulso alla massimizzazione del profitto del capitalismo (dell'informazione)⁵³ e dall'impulso alla massimizzazione del potere dei sistemi politici⁵⁴ – aprono a nuove e pericolose forme di

51. “Critico” nel senso di J. Balkin, *Critical Legal Theory Today*, in F.J. Mootz (ed.), *On Philosophy in American Law*, CUP 2009, 64-72, spec. 64 (“Le teorie critiche si chiedono come il diritto legittimi il potere in entrambi i sensi della parola: come modella, incanala e limita il potere, e come lo mistifica, maschera e ‘scusa’. Inoltre, una teoria critica studia come gli atti stessi di creazione, interpretazione e applicazione del diritto producano e proliferino sempre nuove forme di potere, sia giuste che ingiuste” [traduzione di chi scrive]).

52. Cfr. A. Jr Golia, *Critique of Digital Constitutionalism*, cit., basandosi sul lavoro di Emilios Christodoulidis: “La razionalità politica del costituzionalismo digitale (la possibilità di pensare ciò che è dato altrimenti) difficilmente si accompagna a una fenomenologia critica (la forzatura dell'apparire”).

53. Sulla continuità tra il capitalismo precedente e quello successivo alla rivoluzione digitale, cfr. A. Kapczynski, *The Law of Informational Capitalism*, cit.; J.E. Cohen, *Between Truth and Power*, cit.; E. Morozov, *Critique of Techno-feudal Reason*, cit.

54. “Autoritarismo digitale” è un'espressione coniata per indicare “l'uso delle tecnologie dell'informazione da parte dei regimi autoritari per sorvegliare, reprimere e manipolare le popolazioni nazionali ed estere” (V. Coleman e J. Napolitano, *Digital Human Rights Need a Single Home in U.S. Government*, in *Foreign Policy*, March 14, 2022, testo

governance, una nuova “economia politica digitale”.⁵⁵ La combinazione e il rafforzamento reciproco tra la sorveglianza privata/commerciale, da un lato, e quella pubblica/politica, dall’altro, alimentati dalle tecnologie digitali e algoritmiche, finiscono per influenzare o manipolare individui, gruppi e sistemi sociali.⁵⁶

Nel linguaggio habermasiano, l’eccessiva datificazione della società restringe gli spazi del “mondo della vita” all’interno delle società.⁵⁷ Allo stesso tempo, consente la loro colonizzazione/corruzione da parte di razionalità economiche, politiche, ma anche scientifiche, mediche, massmediatiche, ecc.⁵⁸ La datificazione non è un problema “solo” nella misura in

disponibile al link: <https://foreignpolicy.com/2022/03/14/digital-authoritarianism-tech-human-rights/>. Cfr. in particolare R. Griffin, *EU Platform Regulation in the Age of Neo-liberalism*, March 29, 2024, testo disponibile al link: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4777875 [consultato il 25 febbraio 2025]; M. Whittaker, *Social Media, Authoritarianism, and the World as It Is*, in *LPE Blog*, March 28, 2024, testo disponibile al link: <https://lpeproject.org/blog/social-media-authoritarianism-and-the-world-as-it-is/> [consultato il 25 febbraio 2025]; Global Affairs Canada, *Decoding Digital Authoritarianism*, March 2023, testo disponibile al link: <https://berggruen.org/news/decoding-digital-authoritarianism> [consultato il 25 febbraio 2025]; C. Véliz, *Privacy Is Power*, Penguin 2021; T. Dragu, Y. Lupu, *Digital Authoritarianism and the Future of Human Rights*, in *International Organization*, 2021, 991 ss.

55. Cfr. G. Teubner, A. Jr Golia, *Societal Constitutionalism in the Digital World: An Introduction*, in *Indiana Journal of Global Legal Studies*, 2023, 1 ss., spec. 8 ss. Cfr. anche E. Bietti, *The Data Attention Imperative*, cit.; L. Ulbricht, K. Yeung (a cura di), *Special Issue: Algorithmic Regulation*, in *Regulation & Governance*, 2022, 1 ss.; C. Véliz, *Privacy Is Power*, cit.; A. Iliadis, F. Russo (a cura di), *Special E-issue: Critical Data Studies*, in *Big Data & Society*, 2016, testo disponibile al link: <https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/2053951716674238> [consultato il 25 febbraio 2025].

56. L. Ulbricht, K. Yeung (eds.), *Special Issue*, cit.; F. Jongepier, M. Klenk (a cura di), *The Philosophy of Online Manipulation*, Routledge 2022; C. Véliz, *Privacy Is Power*, cit.; F. Johns, *Governance by Data*, in *Annual Review of Law and Social Science*, 2021, 4.1.; K. Pistor, *Governance by Data: The End of Markets?*, in *Law and Contemporary Problems*, 2020, 101 ss.; O. Ben-Shahar, *Data Pollution*, cit.; N. Suzor, *Lawless*, CUP 2019.

57. Cfr. H. Wang, *Algorithmic Colonization: Automating Love and Trust in the Age of Big Data*, PhD thesis, Amsterdam Institute for Humanities Research 2022; L. Ulbricht, K. Yeung (a cura di), *Special Issue*, cit.; N. Couldry, U. Mejias, *The Costs of Connection*, Stanford University Press 2019; B.-C. Han, *In the Swarm: Digital Prospects*, MIT Press 2017. Cfr. anche S. Viljoen, *A Relational Theory of Data Governance*, cit., 573: “Ciò che rende sbagliata la datificazione non è (solo) che erode la capacità di autoformazione del soggetto, ma piuttosto che materializza relazioni sociali ingiuste: relazioni di dati che mettono in atto o amplificano la disuguaglianza sociale”.

58. Cfr. G. Teubner, A. Jr Golia, *Societal Constitutionalism in the Digital World*, cit. La sovrapproduzione di dati contribuisce anche al problema del rumore/informazione (D. Kahneman, O. Sibony, C. Sunstein, *Noise: A Flaw in Human Judgment*, Little, Brown Spark 2021) che durante la pandemia Covid-19 ha portato a una “infodemia”

cui rafforza le spinte all'accumulo di potere e profitto degli attori politici ed economici. Essa ridisegna, limita e potenzialmente “corrompe” i processi sociali che consentono la protezione e il libero sviluppo degli individui, dei gruppi collettivi e dei sistemi funzionali all'interno della società.⁵⁹

In secondo luogo, un approccio critico evidenzia altri danni, attuali o potenziali, come ad esempio il consumo di energia e il degrado ambientale legati all'economia dei dati;⁶⁰ lo sfruttamento e l'invisibilizzazione di vecchie e nuove forme di lavoro;⁶¹ i costi socio-economici derivanti da modelli

(A. Gruzd *et al.*, *Special E-issue: Studying the Covid-19 Infodemic at Scale*, in *Big Data & Society*, 2021) e, più in generale, ha effetti devastanti sulla politica, sui *mass media*, sulla scienza. La funzione di separazione dell'informazione dal “rumore” è diventata di per sé un bene conteso, una funzione che gli attori commerciali stanno cercando di privatizzare (cfr. L.J. Hoffmann, *Commodification beyond Data: Regulating the Separation of Information from Noise*, in *European Law Open*, 2023, 424 ss.). In altre parole, gli operatori economici tendono a privatizzare/monetizzare una funzione che è diventata socialmente necessaria proprio a causa della costrizione, dettata dal potere e dal profitto, a produrre dati in eccesso.

59. Questa osservazione offre anche un potenziale punto di riferimento sulla questione cruciale della differenza tra una datificazione “accettabile” e una “eccessiva”. Questa domanda non può essere risolta in astratto e non può essere affrontata adeguatamente in questo capitolo. Tuttavia, in via del tutto preliminare, nelle società funzionalmente differenziate, la datificazione potrebbe essere considerata “eccessiva” quando il comportamento degli individui e degli attori collettivi, le attività economiche, la ricerca scientifica, la generazione di notizie, ecc. non sono orientati alla propria realizzazione spontanea, alla produzione di risultati scientifici, all'informazione socialmente rilevante, ecc. ma sono spinti/manipolati principalmente verso la generazione di dati sempre nuovi. Adatto qui le argomentazioni di G. Teubner, *The Constitution of Non-monetary Surplus Values*, in *Social & Legal Studies*, 2021, 501 ss.

60. Per alcuni dati, si veda B. Kindig, *AI Power Consumption: Rapidly Becoming Mission-Critical*, in *Forbes*, June 20, 2024, testo disponibile al link: <https://www.forbes.com/sites/bethkindig/2024/06/20/ai-power-consumption-rapidly-becoming-mission-critical/#> [consultato il 25 febbraio 2025]; S. Hebous, N. Vernon-Lin, *Carbon Emissions from AI and Crypto Are Surging and Tax Policy Can Help*, in *IMF Blog*, August 15, 2024, testo disponibile al link: <https://www.imf.org/en/Blogs/Articles/2024/08/15/carbon-emissions-from-ai-and-crypto-are-surging-and-tax-policy-can-help> [consultato il 25 febbraio 2025]; I. O'Brien, *Data Center Emissions Probably 662% Higher than Big Tech Claims. Can It Keep up the Ruse?*, in *The Guardian*, September 15, 2024, testo disponibile al link: <https://www.theguardian.com/technology/2024/sep/15/data-center-gas-emissions-tech> [consultato il 25 febbraio 2025]. Si veda anche E. Bietti, R. Vatanparast, *Data Waste*, in *Harvard International Law Journal Frontiers*, 2020, 1 ss.

61. A. Parsons, *Tax's Digital Labour Dilemma*, in *Duke Law Journal*, 2022, 1781 ss.; A. Williams, M. Miceli, T. Gebru, *The Exploited Labor Behind Artificial Intelligence*, in *Noema Magazine*, 13 October 2022, testo disponibile al link: <https://www.noemamag.com/the-exploited-labor-behind-artificial-intelligence/>; M. Andrejevic, *Exploitation in the Data Mine*, in C. Fuchs *et al.* (a cura di), *Internet and Surveillance*, Routledge 2011.

di *business* basati sui dati e l’automazione.⁶² Tali questioni sono raramente prese in considerazione nelle strategie di regolamentazione relative alla *governance* dei dati.

Queste ultime – tipicamente incentrate sui danni agli individui e sulle questioni relative alla protezione dei dati, all’incitamento all’odio, alla discriminazione, alla disinformazione,⁶³ alla concorrenza di mercato⁶⁴ e, più recentemente, alla sicurezza e alla sostenibilità (urbana) – non includono tra i loro obiettivi la riduzione delle tendenze alla datificazione *in quanto tale*. Invece esse generalmente mirano ad aumentare la disponibilità, la qualità e la condivisione dei dati⁶⁵ o, nel migliore dei casi, la partecipazione dei soggetti interessati alla lorogestione.⁶⁶ Nonostante il suo potenziale,⁶⁷ lo stesso principio della minimizzazione dei dati – una delle architravi della normativa sulla protezione dei dati⁶⁸ – resta limitato nella sua applica-

62. In questo volume, si veda spec. J. Vipra, nonché più in generale M. Beraja, N. Zorzi, *Inefficient Automation*, in *NBER Working Papers*, n. 30154, June 2022, testo disponibile al link: <https://www.nber.org/papers/w30154> [consultato il 25 febbraio 2025]; e più avanti, la sezione 4.2.

63. Si veda in particolare il Digital Services Act (DSA), reg. (UE) n. 2065 del 2022, lo strumento più avanzato adottato dall’UE. Sulla razionalità (ordo)liberale che sta alla base dei più recenti sforzi normativi dell’UE, cfr. B. Farrand, *The Ordoliberal Internet? Continuity and Change in the EU’s Approach to the Governance of Cyberspace*, in *European Law Open*, 2023, 106 ss.; E. Bietti, *A Genealogy of Digital Platform Regulation*, in *Georgetown Law Technology Review*, 2021, 1 ss.

64. Si veda il Digital Market Act (DMA), reg. (UE) n. 1925 del 2022. Sulla natura ambigua del DMA, sia dal punto di vista *antitrust* che regolatorio, cfr. N. Moreno Bellosa, N. Petit, *The EU Digital Markets Act (DMA): A Competition Hand in a Regulatory Glove*, in *European Law Review*, 2023.

65. Si veda l’art. 5(1)(d) del regolamento generale sulla protezione dei dati (GDPR), reg. (UE) n. 679 del 2016; art. 4(1)(d) del reg. (UE) n. 1725 del 2018; art. 10 del reg. (UE) n. 1689 del 2024 del Parlamento europeo e del Consiglio, che stabilisce norme armonizzate in materia di intelligenza artificiale e modifica il reg. (CE) n. 300 del 2008, il reg. (UE) n. 167 del 2013, il reg. (UE) n. 168 del 2013, il reg. (UE) n. 858 del 2018, il reg. (UE) n. 1139 del 2018 e il reg. (UE) n. 2144 del 2019 e le direttive: dir. (UE) n. 90 del 2014, dir. (UE) n. 797 del 2016 e dir. (UE) 1828 del 2020 (legge sull’intelligenza artificiale).

66. Questo è il senso in cui viene normalmente intesa la maggior parte degli appelli alla “democratizzazione dell’AI”, ad esempio: per una critica, si veda J. Himmelreich, *Against “Democratizing AI”*, in *AI & Society*, 2023, 1333 ss.

67. Cfr. il Rapporto 2023 dell’AI Now Institute, *Data Minimization as a Tool for AI Accountability*, April 11, 2023, testo disponibile al link: <https://ainowinstitute.org/spotlight/data-minimization#footnote-list-5> [consultato il 25 febbraio 2025].

68. Nel diritto dell’Unione europea, il principio di minimizzazione dei dati è riconosciuto dall’art. 5(1)(c) del GDPR e dall’art. 4(1)(c) del reg. (UE) n. 1725 del 2018, e prevede che i dati personali siano “adeguati, pertinenti e limitati a quanto necessario in relazione alle finalità per le quali sono trattati”. Si veda anche il California Consumer Privacy Act del 2018 (CCPA), in particolare la sez. 1798.100(c).

zione⁶⁹ e, in ogni caso, circoscritto all’ambito relativamente ristretto dei dati personali.⁷⁰ Quella che era stata concepita come una delle sue principali garanzie – la possibilità di rifiutare o revocare il consenso individuale al trattamento dei dati⁷¹ – ha da tempo mostrato i suoi limiti, soprattutto nell’era della cosiddetta rassegnazione digitale.⁷² Inoltre, i sistemi di intelligenza artificiale e l’elaborazione intensiva dei dati mettono in discussione la stessa distinzione tra dati personali e dati non personali su cui è stata costruita gran parte della disciplina sulla protezione dei dati.⁷³

69. Si veda ancora l’AI Now Institute 2023 Landscape Report (si veda *supra* la nota 67).

70. Che è notoriamente una nozione contestata. L’art. 4(1) definisce “dati personali” “qualsiasi *informazione* concernente una persona fisica identificata o identificabile [enfasi aggiunta]”. Su alcune questioni definitorie derivanti dal riferimento alla nozione di “*informazione*”, si veda R. Gellert, *Comparing Definitions of Data and Information in Data Protection Law and Machine Learning: A Useful Way forward to Meaningfully Regulate Algorithms?*, in *Regulation & Governance*, 2022, 156 ss.; N. Purtova, G. van Maanen, *Data as an Economic Good, Data as a Commons, and Data Governance*, in *Law, Innovation and Technology*, 2024, 5-8.

71. A scanso di equivoci, si riconosce che i meccanismi di protezione del GDPR non si basano “solo” sul consenso individuale, ma esso ha stabilito un’ampia gamma di ulteriori salvaguardie, cui è stata data rilevanza soprattutto nella più recente attuazione amministrativa e giudiziaria. Si veda solo, e più recentemente, Corte giust. (UE), sentenza del 4 luglio 2023, causa C-252/21, Meta Platforms Inc. e altri v. Bundeskartellamt, in particolare i par. 138-139: “il trattamento dei dati personali da parte del gestore di un *social network* online [...] è giustificato [...] quando è effettivamente necessario per adempiere a un obbligo legale cui è soggetto il responsabile del trattamento [...], quando tale base giuridica risponde a un obiettivo di interesse pubblico ed è proporzionata alla finalità legittima perseguita e quando tale trattamento è effettuato solo nella misura strettamente necessaria. [...] tale trattamento di dati personali non può [...] essere considerato necessario per tutelare gli interessi vitali dell’interessato o di un’altra persona fisica [...] o per l’esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all’esercizio di pubblici poteri di cui è investito il responsabile del trattamento [...].” Si veda anche European Data Protection Board (EDPB), *Binding Decision 3/2022 on the dispute submitted by the Irish SA on Meta Platforms Ireland Limited and its Facebook service* (Art. 65 GDPR), December 5, 2022, testo disponibile al link: https://www.edpb.europa.eu/our-work-tools/our-documents/binding-decision-board-art-65/binding-decision-32022-dispute-submitted_en, in cui si decide che Meta si è impropriamente basata sul contratto come base giuridica per trattare i dati personali ai fini della pubblicità comportamentale, in quanto non si trattava di un elemento centrale dei servizi. L’EDPB ha riscontrato che Meta non aveva una base giuridica per questo trattamento e quindi ha trattato illegalmente questi dati.

72. J. Turow *et al.*, *Americans Can’t Consent to Companies’ Use of Their Data*, A Report from the Annenberg School of Communication, University of Pennsylvania, February 2023, testo disponibile al link: https://www.asc.upenn.edu/sites/default/files/2023-02/Americans_Can%27t_Consent.pdf; N.A. Draper, J. Turow, *The corporate cultivation of digital resignation*, in *New Media & Society*, 2019, 1824 ss.

73. Cfr. A.P. Lima Monteiro, *Privacy at a Crossroads*, in B. Brożek, O. Kanevskaia, P. Pałka (a cura di), *Research Handbook on Law and Technology*, cit., 217-220; B. Lazarotto, G.

Più in generale, creando “mercati di dati” controllati da intermediari di dati;⁷⁴ aggirando o attenuando le garanzie dei diritti in materia di sorveglianza di massa, magari in nome della protezione dei minori;⁷⁵ incoraggiando pianificazioni urbane “intelligenti”;⁷⁶ e affidandosi al miraggio dell’anonimizzazione dei dati,⁷⁷ gli strumenti normativi più recenti incen-

Malgieri, *The Data Act: a (slippery) third way beyond personal/non-personal data dualism?*, European Law Blog, 4 May 2023, testo disponibile al link: <https://www.europeanlawblog.eu/pub/the-data-act-a-slippery-third-way-beyond-personal-non-personal-data-dualism/release/1>; P. Palka, *Harmed While Anonymous: Beyond the Personal/Non-personal Distinction in Data Governance*, in *Technology & Regulation*, 2023, testo disponibile al link: <https://techreg.org/article/view/13829> [consultato il 25 febbraio 2025]; G. Sher, A. Benchlouch, *The Privacy Paradox with AI*, Reuters, October 31, 2023, testo disponibile al link: <https://www.reuters.com/legal/legalindustry/privacy-paradox-with-ai-2023-10-31/> [consultato il 25 febbraio 2025]; A. Beduschi, *Synthetic Data Protection: Towards a Paradigm Change in Data Regulation?*, in *Big Data & Society*, 2024, testo disponibile al link: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/20539517241231277> [consultato il 25 febbraio 2025].

74. Si vedano in particolare gli artt. 10-15 del Data Governance Act (DGA), reg. (UE) n. 868 del 2022, che include gli intermediari di dati *business-to-business* e i sistemi di gestione delle informazioni personali (PIMS) nella nozione di “servizi di intermediazione dei dati”; e il c.d. Data Act, reg. (UE) n. 2854 del 2023.

75. Si vedano, ad esempio, le eccezioni al divieto di utilizzare sistemi di identificazione biometrica a distanza in tempo reale in spazi accessibili al pubblico ai sensi dell’art. 5(1)(d); la proposta di regolamento della Commissione europea del Parlamento europeo e del Consiglio che stabilisce norme per la prevenzione e la lotta contro gli abusi sessuali sui minori, COM(2022)209 final, art. 5(1)(d); la proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio recante norme per la prevenzione e la lotta contro gli abusi sessuali nei confronti dei minori, COM(2022)209 final (c.d. regolamento CSAM), che ha incontrato una forte opposizione da parte di scienziati e ricercatori (si veda l’ultima lettera aperta disponibile al link: https://homes.esat.kuleuven.be/~prenee/Open_letter_CSAR_aug24_still_unacceptable.pdf [consultato il 25 febbraio 2025]); e l’Online Safety Act 2023 nel Regno Unito, che ha ricevuto il Royal Assent il 26 ottobre 2023. Per i contrasti reali o potenziali con il diritto dei diritti umani, si veda la recente sentenza della Corte europea dei diritti dell’Uomo, Podchasov v. Russia, ricorso n. 33696/19, February 13, 2024 e le osservazioni di E. Tuchfeld, *No Backdoor for Mass Surveillance*, in *Verfassungsblog*, February 29, 2024, testo disponibile al link: <https://verfassungsblog.de/no-backdoor-for-mass-surveillance/> [consultato il 25 febbraio 2025]. Per una valutazione di tali sviluppi nel contesto della regolamentazione delle piattaforme dell’UE, si veda R. Griffin, *EU Platform Regulation in the Age of Neo-Illiberalism*, cit.

76. C. Chineme Okafor, *“I Think Quality Is more Important than a Lot of Data” in Cities Datafication*, in *Media & Communication*, 2023, 344 ss.; P. Calvo, *The Ethics of Smart City (EoSC): Moral Implications of Hyperconnectivity, Algorithmization and the Datafication of Urban Digital Society*, in *Ethics and Information Technology*, 2019, 141 ss.

77. A. Potiguara Carvalho et al., *Big Data, Anonymisation and Governance to Personal Data Protection*, in DG.O 2020, 185-195, testo disponibile al link: <https://ppee.unb.br/wp-content/uploads/2023/01/acm.pdf>; S. Stalla-Bourdillon, A. Knight, *Anonymous Data v. Personal Data – A False Debate: An EU Perspective on Anonymization, Pseudonymization and Personal Data*, in *Wisconsin International Law Journal*, 2017, 284 ss.

tivano la (sovra)produzione di dati, la sorveglianza commerciale e il rafforzamento delle posizioni di mercato dominanti dei “produttori di dati”.⁷⁸

Le sfide sottostanti la *governance* dei dati non derivano solo dal ruolo degli attori economici operanti su mercati altamente concentrati, spesso in grado di sfuggire alle forme di regolamentazione “dura” e di creare propri standard normativi⁷⁹. Esse derivano anche dal fatto che gli approcci regolatori basati sui dati come bene economico sono naturalmente orientati verso strategie di *governance* che facilitano la produzione di una maggiore quantità di dati o di dati di migliore qualità,⁸⁰ trascurando così altri obiettivi sociali al di là della produzione di dati. Anche gli approcci regolatori basati sul rischio⁸¹ e i divieti “rigidi”, tipici degli strumenti regolatori più recenti⁸² – che perseguono obiettivi come la protezione dei processi democratici, dell’innovazione, della *privacy* o del benessere dei minori – hanno un effetto limitato se non vengono toccati gli incentivi interni a un’eccesiva datificazione.

La riduzione della datificazione basata sulla sorveglianza, orientata al profitto e alla massimizzazione dell’attenzione, può essere perseguita senza precludere le prospettive di autentica inclusione, partecipazione,⁸³ solidarietà ed emancipazione offerte dall’innovazione digitale, così come le opportunità economiche offerte dalla tecnologia digitale sicura.⁸⁴ Non

78. Cfr. D. Wielsch, *Political Autonomy in the Digital World. From Data Ownership to Digital Constitutionalism*, in *Indiana Journal of Global Legal Studies*, 2023, 115-130, spec. 118; T. O'Reilly, I. Strauss, M. Mazzucato, *Algorithmic Attention Rents: A Theory of Digital Platform Market Power*, UCL Institute for Innovation and Public Purpose (Working Paper Series, IIPP WP 2023-10), 1 ss.; M. Kurz, *The Market Power of Technology. Understanding the Second Gilded Age*, Columbia University Press 2023.

79. In questo volume, cfr. J. Vipra, che descrive come i vuoti giuridici (reali o presunti) si trasformino in “inadempienze legali” che permettono alle piattaforme digitali di estrarre valore da altri attori dell’economia. Più in generale, si veda E. Fosch-Villaronga, A. Jr Golia, *Robots, Standards and the Law: Rivalries between Private Standards and Public Policymaking for Robot Governance*, in *Computer Law & Security Review*, 2019, 129 ss.

80. N. Purtova, G. van Maanen, *Data as an Economic Good, Data as a Commons, and Data Governance*, cit. La loro rassegna critica, tuttavia, include solo la letteratura sulla classificazione lungo gli assi della rivalità e dell’escludibilità e non prende in considerazione la letteratura che concettualizza i dati come un particolare tipo di bene, ad esempio infrastrutture, lavoro o capitale. Su questi temi, si veda anche E. Bietti, *The Data Attention Imperative*, cit.

81. Si veda in generale G. De Gregorio, *Risk-based European Approaches: Connecting Constitutional Dots in the Digital Age*, in *Common Market Law Review*, 2022, 473 ff.

82. Si vedano in particolare gli artt. 25 e 28 del DSA e l’art. 5 dell’AI Act.

83. Cfr. di recente R. Fischli, J. Muldoon, *Empowering Digital Democracy*, in *Perspectives on Politics*, 2024, 1 ss.

84. In questo volume, cfr. in particolare J. Lamchek. Sulla falsa dicotomia regolamen-

vi è dubbio che la datificazione delle società contemporanee, da un lato, e l'emergere del capitalismo dell'informazione, dall'altro, siano fenomeni profondamente intrecciati. Ma tale intreccio rimane contingente: il progresso tecnologico non deve necessariamente consolidare le istituzioni e gli attori del capitalismo (dell'informazione) e può essere diretto verso autentici cambiamenti socio-politici, qualunque essi siano. Un costituzionalismo digitale che (ri)propone la “questione sociale” non combatte necessariamente battaglie di retroguardia. Si tratta, piuttosto, di ridurre gli incentivi all'*eccessiva* datificazione della società e la pressione, a essa strettamente correlata, alla manipolazione/colonizzazione dei processi sociali, che, nell'ambito degli attuali modi di produzione, è a sua volta legata a più ampie dinamiche del capitalismo neoliberale globale (in particolare la libera circolazione di capitali e la finanziarizzazione dell'economia).⁸⁵ In questo caso, le politiche fiscali rappresentano uno strumento in gran parte trascurato.⁸⁶

Storicamente, le imposte – soprattutto quelle progressive⁸⁷ – sono state utilizzate per perseguire molteplici obiettivi, ben oltre il “semplice” finanziamento dei bilanci pubblici.⁸⁸ Le imposte possono essere introdotte per ridurre i rischi associati ad attività lecite ma potenzialmente dannose, per limitare il potere sociale derivante dall'accumulo di profitti da parte degli attori economici, per rafforzare dinamiche di mobilità sociale, l'inclusione e il potere d'acquisto dei gruppi a reddito basso e medio.

Tuttavia, le giustificazioni per le proposte di “imposte sui servizi digitali” – nell'UE o altrove – si concentrano normalmente sulla necessità di

tazione/innovazione, si veda di recente A. Bradford, *The False Choice Between Digital Regulation and Innovation*, in *Northwestern University Law Review*, 2024, 118 ss., disponibile al link: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4753107 [consultato il 25 febbraio 2025].

85. Cfr. *supra*, nota 59, e, *mutatis mutandis*, G. Teubner, *Constitutional Fragments: Societal Constitutionalism and Globalization*, OUP 2012, 99, riferendosi alla finanziarizzazione dell'economia (“non è la spinta alla crescita in quanto tale a essere al centro dell'attenzione, ma piuttosto la *differenza tra la crescita necessaria e gli eccessi di crescita autodistruttivi*, che innescano sviluppi negativi”).

86. Per un'eccezione, si veda M. Mazzucato, J. Ryan-Collins, G. Gouzoulis, *Mapping Modern Economic Rents: The Good, the Bad, and the Grey Areas*, in *Cambridge Journal of Economics*, 2023, 507 ss.

87. Imposte in cui l'aliquota fiscale aumenta insieme alla base imponibile.

88. Cfr. O. Marian, *Taxing Data*, cit. Tale prospettiva, peraltro, non implica l'idea che la ricchezza imponibile in qualche modo preesista alle norme giuridiche e alle convenzioni sociali: cfr. L. Murphy, T. Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*, cit., 76-95, 130-141; più in generale, M. Mazzucato, *The Value of Everything: Makers and Takers in the Global Economy*, cit.

colpire le nuove forme di ricchezza immateriale che sfuggono ai sistemi fiscali (la cosiddetta erosione della base imponibile), ma raramente menzionano la disincentivazione dell'eccessiva datificazione in quanto tale.⁸⁹ Ancora una volta, si tratta di un punto cieco delle strategie regolatorie, che mostrano una persistente impronta *lato sensu* mercantilistica.⁹⁰ Finché il contrasto all'eccessiva datificazione non diventa un obiettivo *in sé*, qualsiasi strategia regolatoria è destinata a trascurare i rischi connessi o, peggio, a contribuire alla loro invisibilità.

In questo contesto, il diritto tributario è solo uno degli strumenti di un mix regolatorio, necessariamente diversificato, che deve includere sia norme degli ordinamenti nazionali – in particolare il diritto societario, del lavoro, amministrativo e della responsabilità civile⁹¹ – sia sistemi normativi extra statuali (diritto internazionale,⁹² ma anche norme sociali e private di diverso tipo).⁹³ Nella misura in cui rende l'economia dei dati – che, come si vedrà, è principalmente un'economia di rendita⁹⁴ – meno redditizia, riduce la spinta a un'eccessiva datificazione e rallenta l'automazione,

89. Per una panoramica, si veda K. Künnapas *et al.*, *Taxes on the Digital Economy*, cit.; J. Hochstetter-Diez *et al.*, *Democratic Governance and Big Data: A Systematic Mapping Review*, in *Sustainability*, 15, 2023, 12630 ss.; R. Mason, L. Parada, *The Legality of Digital Taxes in Europe*, in *Virginia Tax Review*, 2020, 175 ff.; W. Cui, *The Digital Service Tax A Conceptual Defense*, in *Tax Law Review*, 2019, 69 ss. Per un'eccezione, si veda O. Marian, *Taxing Data*, cit.

90. Si veda di nuovo B. Farrand, *The Ordoliberal Internet?*, cit.; E. Bietti, *The Data Attention Imperative*, cit.

91. Per alcune proposte, si veda J. Balkin, *To Reform Social Media, Reform Informational Capitalism*, in L. Bollinger, G.R. Stone (a cura di), *Social Media, Freedom of Speech and the Future of Our Democracy*, OUP 2022, 233-254.

92. Si veda di recente S. Peng, *International Economic Law in the Era of Datification*, CUP 2024; K. Raustiala, *Whose Internet? Authoritarianism and the Struggle over Governance*, in *Global Affairs Canada Report*, cit., 15-18; E. Celeste, *The Constitutionalization of the Digital Ecosystem: Lessons from International Law*, in A. Jr Golia, M. Kettemann, R. Kunz (a cura di), *International Law and the Internet*, Nomos 2021, 47-76.

93. Cfr. A. Jr Golia, G. Teubner (a cura di), *Digital Constitution*, cit. In questo senso, il ricorso al diritto tributario – uno degli strumenti più “statalisti” a disposizione – non è incoerente con l’approccio di G. Teubner, *Constitutional Fragments*, cit., 96-102 (che sostiene la necessità di soluzioni di *hard law* basate sullo Stato per contrastare la finanziarizzazione incontrollata dell’economia); e con proposte parallele che mirano a strategizzare sistemi normativi privati all’interno dell’ecosistema digitale (ad esempio, A. Jr Golia, *The Transformative Potential of Meta’s Oversight Board: Strategic Litigation within the Digital Constitution?*, in *Indiana Journal of Global Legal Studies*, 2023, 325 ss.).

94. T. O'Reilly, I. Strauss, M. Mazzucato, *Algorithmic Attention Rents*, cit., 3 (e la letteratura richiamata); M. Mazzucato, J. Ryan-Collins, G. Gouzoulis, *Mapping Modern Economic Rents*, cit., 510. Si veda più in generale B. Christophers, *Rentier Capitalism: Who Owns the Economy and Who Pays for It?*, Wiley 2020; C. Durand, *Techno-féodalisme*, cit.

ll'imposizione fiscale⁹⁵ è uno strumento utile e, finora, relativamente poco esplorato per affrontare le esternalità negative del capitalismo dei dati.⁹⁶

In sintesi, un approccio critico aiuta a identificare la datificazione come un problema a sé stante e a orientare le relative strategie regolatorie. In questo caso, è necessario considerare la potenziale contraddizione tra gli obiettivi di politica del diritto contrastanti della tassazione dei dati: finanziamento del bilancio/distribuzione del valore, da un lato; riduzione/disincentivazione dell'eccessiva datificazione, dall'altro. In effetti, qualsiasi imposta sui dati che riduca efficacemente la spinta all'acquisizione dei dati potrebbe ridurre la base imponibile⁹⁷ delle società di dati e quindi la base imponibile.⁹⁸ Certamente, quale obiettivo debba prevalere è una questione che deve essere affrontata attraverso processi decisionali politicamente legittimati. Tuttavia, tematizzare la riduzione della datificazione come obiettivo di politica del diritto ha un valore in sé, in quanto rende più visibili i pericoli associati – forzando la loro apparizione come problemi – apre a dibattiti più informati e ri-politicizza la *governance* dei dati.⁹⁹ Inoltre, il legame automatico tra le imposte che riducono efficacemente la datificazione e la riduzione della base imponibile non è da dare per scontato ed è finora supportato da poche prove empiriche. Esiste infatti la possibilità – e alcuni indizi¹⁰⁰ – che l'aumento dei costi marginali della raccolta dei dati possa spingere le aziende a trasferire l'onere agli utenti, facendo pagare loro l'utilizzo di servizi digitali attualmente “gratuiti”. Questa dinamica potrebbe portare le persone a utilizzarne meno o, più realisticamente, a riespandere la base dell'imposta sul reddito tradizionale – quella più colpita dall’“erosione della base” legata all'economia dei dati¹⁰¹ – aumentando così potenzialmente il gettito fiscale.¹⁰²

95. Cfr. M. Beraja, N. Zorzi, *Inefficient Automation*, cit., che mostrano come, a causa delle frizioni del mercato del lavoro che i lavoratori sfollati devono affrontare, non sia sufficiente ridistribuire la ricchezza attraverso la tassazione dell'automazione; piuttosto, la politica ottimale mira a rallentare l'automazione stessa.

96. In termini di politica, si vedano, M. Mazzucato, J. Ryan-Collins, G. Gouzoulis, *Mapping Modern Economic Rents*, cit., 518, 527 ss.

97. Inteso come l'ammontare totale di reddito, proprietà, beni, consumi, transazioni o altre attività economiche soggette a tassazione da parte di un'autorità fiscale.

98. In questo volume, si vedano i contributi di A. Parsons e K. Pantazatou.

99. Si vedano le sezioni 4.4 e 5.

100. Cfr. S. Schechner, *Meta Plans to Charge \$14 a Month for Ad-Free Instagram or Facebook*, in *The Wall Street Journal*, October 3, 2023, testo disponibile al link: <https://www.wsj.com/tech/meta-flaots-charging-14-a-month-for-ad-free-instagram-or-facebook-5dbaf4d5>.

101. Si vedano *supra* la sezione 2 e le note 32 e 33.

102. Cfr. O. Marian, *Taxing Data*, cit., 565 (“se Facebook vuole dare un valore mone-

Comunque sia, prima di elaborare modelli tributari concreti, gli studiosi e i responsabili politici devono esplorare le concezioni dei dati che forniscono giustificazioni di politica del diritto alla tassazione dei dati, anche alla luce dei limiti costituzionali legati alla capacità contributiva dei contribuenti. In altre parole, qualsiasi politica efficace di tassazione dei dati deve inquadrarli come un fattore che contribuisce alla base imponibile dei raccoglitori di dati.¹⁰³ In questo modo, un approccio critico alla datificazione rappresenta il punto di partenza verso i temi indagati dalla ricerca LPE e dall'economia istituzionale.¹⁰⁴

4.2. I dati come legittima base imponibile in un'economia di rendita

Oggi è quasi un luogo comune osservare che i dati sono il nuovo petrolio¹⁰⁵ o, come ha affermato la Commissione europea, “la linfa vitale dello sviluppo economico”¹⁰⁶ Al di là di metafore più o meno discutibili, i dati sono indubbiamente diventati un importante fattore economico nelle economie contemporanee. I profitti degli attori economici, dominanti e non, dipendono in larga misura dalla loro capacità di accedere, estrarre, elaborare e monetizzare i dati.¹⁰⁷ Alcuni studiosi sostengono addirittura che

tario alla raccolta di informazioni sui residenti di una particolare giurisdizione – fantastico! L'imposta sul reddito è tornata in auge! Possiamo semplicemente tassare Facebook utilizzando i metodi tradizionali di tassazione che si basano sul valore monetario”).

103. Su questo punto, si veda nel presente volume soprattutto il contributo di K. Pantazatou.

104. Cfr. S. Deakin *et al.*, *Legal Institutionalism: Capitalism and the Constitutive Role of Law*, in *Journal of Comparative Economics*, 2017, 188 ss.

105. J. Sadowski, *When Data Is Capital*, cit.; K. Bhageshpur, *Data Is the New Oil and that's a Good Thing*, in *Forbes*, November 15, 2019, testo disponibile al link: <https://www.forbes.com/sites/forbestechcouncil/2019/11/15/data-is-the-new-oil-and-thats-a-good-thing/?sh=598c582d7304> [consultato il 25 febbraio 2025]; The Economist, *The World's Most Valuable Resource Is No Longer Oil, but Data*, in *The Economist*, May 6, 2017, testo disponibile al link: https://www.economist.com/leaders/2017/05/06/the-worlds-most-valuable-resource-is-no-longer-oil-but-data?utm_medium=cpc.adword.pd&utm_source=google&ppccampaignID=18151738051&ppcadID=&utm_campaign=a.22brand_pmax&utm_content=conversion.direct-response.anonymous&gad_source=1&gclid=EA1aIQobChMI4-ed6u6rbQMVq6hoCR3BKw78EAAYASEgKsPD_BwE&gclsrc=aw.ds [consultato il 25 febbraio 2025]; O. Ben-Shahar, *Data Pollution*, cit.

106. European Commission, *A European strategy for data*, Communication to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, COM/2020/66 final, § 2.

107. Per un caso di studio relativo al settore della vendita al dettaglio, si veda recentemente C. Durand, C. Baud, *Profit-making, Costs, and Investments in the Digitalization*

i dati potrebbero progressivamente sostituire il denaro, o almeno alcune delle sue funzioni.¹⁰⁸

Da un punto di vista giuridico, i dati non sono una “cosa”, e vengono normalmente definiti come una “rappresentazione digitale di informazioni”.¹⁰⁹ La legge “codifica” i dati come una “rappresentazione”, costantemente replicata per un numero potenzialmente infinito di volte. Il termine raggruppa una costellazione di attività, in particolare l’immissione, l’elaborazione, l’organizzazione, l’astrazione, l’unità, l’aggregazione e l’approvvigionamento di informazioni attraverso tecnologie digitali.¹¹⁰ Ma la legge non si limita a definire i dati. Contribuisce anche a renderli un fattore economico.

Facendo un passo indietro, si può osservare che, da un punto di vista economico, i dati diventano un bene rilevante solo attraverso l’aggregazione e l’analisi di informazioni preesistenti in quantità enormi, tramite tecnologie create da ingegneri informatici e scienziati dei dati.¹¹¹ Questa costellazione di attività, tuttavia, è difficile da valutare economicamente, in quanto dipende da specifici ecosistemi tecno-scientifici, giuridici e istituzionali.¹¹²

In effetti, la dottrina giuridica ha proposto numerose concettualizzazioni che, a seconda dei diversi obiettivi,¹¹³ inquadrano variamente i dati

of Retailing – The Uneven Trajectories of Carrefour, Amazon and Walmart (1995-2019), in *Competition & Change*, 2024, 318 ss.

108. Si veda di nuovo K. Pistor, *Governance by Data*, cit. Sulla questione se i dati – o il codice digitale – possano sostituire almeno alcuni dei mezzi di comunicazione della società funzionalmente differenziata (potere, denaro, informazione, fede, ecc.), contribuendo potenzialmente alla loro de-differenziazione, si rinvia a G. Teubner, A. Jr Golia, *Societal Constitutionalism in the Digital World*, cit., 22-23.

109. Si veda la definizione di cui all’art. 2(1) della legge sui dati, art. 2(1) del DGA, art. 2(2) del DGA, art. 2(24) del DMA, che definisce i dati come “qualsiasi rappresentazione digitale di atti, fatti o informazioni e qualsiasi compilazione di tali atti, fatti o informazioni, anche sotto forma di registrazione sonora, visiva o audiovisiva”. Certo, tali definizioni giuridiche differiscono da ciò che gli scienziati dell’informazione riconoscono come “dati” (e come questi siano diversi dalle informazioni): si veda la nota 70 e L.A. Bygrave, *Information Concepts in Law: Generic Dreams and Definitional Daylight*, in *Oxford Journal of Legal Studies*, 2015, 91 ss.

110. J. Raso, N. Sheffi, *Data*, in M. Valverde et al. (a cura di), *Routledge Handbook of Law and Society*, Routledge 2021, 112-118.

111. In questo volume, si veda Lamchek. Cfr. anche O. Marian, *Taxing Data*, cit., 517 (“I dati diventano preziosi solo quando vengono manipolati e le intuizioni vengono utilizzate per anticipare e modificare il comportamento di consumo. Diventano ancora più preziosi quando i dati di *feedback* vengono utilizzati per valutare il successo di tali manipolazioni e per influenzare meglio le modifiche comportamentali”).

112. Si veda ancora E. Bietti, *The Data Attention Imperative*, cit.

113. N. Purtova, G. van Maanen, *Data as an Economic Good, Data as a Commons, and Data Governance*, cit.

come oggetto di diritti di proprietà e di *privacy*, o come beni comuni.¹¹⁴ Tuttavia, è fondamentale sottolineare il ruolo del diritto nel plasmare la capacità degli attori commerciali di produrre, mercificare e monetizzare i dati. Il diritto “codifica” i dati come capitale, rendendo possibili priorità d’uso, durata, convertibilità e universalità¹¹⁵. Il diritto – o meglio, una combinazione di proprietà (intellettuale), contratti, garanzie, *trust*, diritto societario, fallimentare e degli appalti¹¹⁶ – contribuisce a questo risultato in tre modi.

In primo luogo, il diritto fa sì che l’informazione “grezza” *potenzialmente* rappresentabile o elaborabile attraverso le tecnologie digitali sia una risorsa libera e abbondante, aperta all’uso, al “*mining*”, persino allo “*scraping*”¹¹⁷. Le grandi reti di utenti “agganciati”¹¹⁸ alle piattaforme digitali e le vaste quantità di informazioni liberamente disponibili costruiscono i *dataset* necessari al modello di *business* delle società di dati,¹¹⁹ sia quelle che forniscono servizi di *social media* sia quelle che si concentrano

114. Cfr. *ibidem* (e la loro rassegna della letteratura, 8 ss.); D. Wielsch, *Political Autonomy in the Digital World*, cit.; I. Cofone, *Beyond Data Ownership*, in *Cardozo Law Review*, 2021, 501 ss.; P. Hummel, M. Braun, P. Dabrock, *Own Data? Ethical Reflections on Data Ownership*, in *Philosophy & Technology*, 2021, 545 ss.; C. Godt, “*Data Property*”: *Entitlements Between “Ownership”, Factual Control and Access to Commons*, in B. Akkermans, A. Berlee (eds.), “*Sjef-Sache*”, Eleven 2021; P.J. Singh, J. Vipra, *Economic Rights on Data: A Framework for Community Data Ownership*, in *Development*, 2019, 53 ss.; T. Scassa, *Data Ownership*, in *CIGI Papers*, n. 187, 2018; V. Janeček, *Ownership of Personal Data in the Internet of Things*, in *Computer Law & Security Review*, 2018, 1039 ss.; S. van Erp, *Ownership of Digital Assets?*, in *European Property Law Journal*, 2016, 73 ss. Per un contributo orientato alla normativa, si veda J. Muldoon, *Data-owning Democracy or Digital Socialism?*, in *Critical Review of International Social and Political Philosophy*, 2022, 1 ss., testo disponibile al link: <https://doi.org/10.1080/13698230.2022.2120737> [consultato il 25 febbraio 2025].

115. Mi riferisco al quadro proposto da K. Pistor, *The Code of Capital: How the Law Creates Wealth and Inequality*, 13-15. Secondo diversi inquadramenti, ai fini della giustizia sociale e dell’equa distribuzione del valore, i dati sarebbero meglio concettualizzati come lavoro, sulla base dei ruoli degli utenti nella creazione dei dati: si veda I Arrieta-Ibarra *et al.*, *Should We Treat Data as Labor? Moving beyond “Free”*, in *AEA Papers and Proceedings*, 2018, 38 ss.

116. R. Vatanparast, *The code of digital capital*, cit.

117. D. Gray Widder, S. West, M. Whittaker, *Open (for Business): Big Tech, Concentrated Power, and the Political Economy of OpenAI*, August 18, 2023, testo disponibile al link: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4543807 [consultato il 25 febbraio 2025].

118. Nel senso di N. Eyal, *Hooked*, Random House 2014.

119. Cfr. E. Morozov, *Critique of Techno-feudal Reason*, cit., 111 (“Paradossalmente, l’enorme successo del modello commerciale di Google suggerisce che l’ambiente in cui opera non è definito dal “feudalesimo dell’informazione”, ma piuttosto dal “comunismo dell’informazione”).

sui sistemi di intelligenza artificiale.¹²⁰ Le informazioni potenzialmente rappresentabili e/o elaborabili attraverso le tecnologie digitali sono tratte come *res nullius* invece che come *res communis*.¹²¹ Ma i dati sono un fattore economicamente rilevante solo al di sopra di certe soglie che possono essere raggiunte solo da (pochi) Stati¹²² e aziende attraverso il controllo delle infrastrutture digitali.¹²³ In questo senso, l'economia dei dati è un'economia di scala.¹²⁴

120. La tendenza delle aziende di AI a violare il diritto di proprietà intellettuale quando si tratta di “addestrare” i loro modelli può essere vista attraverso questa lente. Su questo tema di attualità, si vedano di recente la *class action* presentata il 4 dicembre 2023 dalla Authors Guild e da 17 autori contro OpenAI presso il Distretto meridionale degli Stati Uniti di New York; la denuncia presentata il 27 dicembre 2023 dal *New York Times* contro Microsoft e OpenAI presso il Distretto meridionale degli Stati Uniti di New York, in cui si sostiene che milioni di articoli siano stati utilizzati per addestrare *chatbot* automatizzati) e la decisione del Tribunale di Guangzhou che ha condannato un'azienda di AI per violazione del *copyright* (riportata da J. Costigan, *China Rules AI Firm Committed Copyright Infringement*, in *Forbes*, February 29, 2024, testo disponibile al link: <https://www.forbes.com/sites/johannacostigan/2024/02/29/china-rules-ai-firm-committed-copyright-infringement/#> [consultato il 25 febbraio 2025]. In un documento presentato a una sottocommissione della Camera dei Lord, l'azienda leader nel settore dell'intelligenza artificiale OpenAI avrebbe affermato che l'utilizzo di soli contenuti di dominio pubblico sarebbe insufficiente per addestrare il tipo di modelli linguistici di grandi dimensioni (LLM) che sta costruendo, suggerendo che l'azienda deve quindi essere autorizzata a utilizzare materiale protetto da *copyright*: cfr. J. Titcomb, J. Warrington, *OpenAI Warns Copyright Crackdown Could Doom ChatGPT*, in *The Telegraph*, January 7, 2024, testo disponibile al link: <https://www.telegraph.co.uk/business/2024/01/07/openai-warns-copyright-crackdown-could-doom-chatgpt/> [consultato il 25 febbraio 2025].

121. Cfr. K. Pistor, *Governance by Data*, cit., 107. Si veda anche J.E. Cohen, *Between Truth and Power*, cit., cap. 2, che sostiene che “le pratiche contemporanee di estrazione e trattamento dei dati personali costituiscono un nuovo tipo di dominio pubblico [...] il dominio pubblico biopolitico: una fonte di materie prime che sono lì per essere prese e che sono inquadrate come *input* per particolari tipi di attività produttive”.

122. Si veda M. Ananny, *An Infrastructural Approach to Digital Authoritarianism*, in *Global Affairs Canada Report*, cit., 29-38.

123. Inteso non solo come cavi internet, centri dati e reti di trasmissione, ma anche come sistemi di identità, pagamento e archiviazione dati: cfr. D. Eaves, M. Mazzucato, B. Vasconcellos, *Digital Public Infrastructure and Public Value: What Is “Public” about DPI?*, UCL Institute for Innovation and Public Purpose 2024 (Working Paper Series, IIPP WP 2024-05), punti 7-9, testo disponibile al link: <https://www.ucl.ac.uk/barlett/public-purpose/wp2024-05> [consultato il 25 febbraio 2025].

124. Più precisamente, un'economia caratterizzata da “scala intergiurisdizionale senza massa”: cfr. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing 2018, testo disponibile al link: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en> [consultato il 25 febbraio 2025], par. 33 (“La digitalizzazione ha permesso alle imprese

In secondo luogo, il diritto protegge e stabilizza – in particolare attraverso le tecnologie oggetto di diritti di proprietà intellettuale¹²⁵ – l’ineguale controllo sulle infrastrutture digitali e computazionali¹²⁶ e, quindi, la capacità degli operatori economici di appropriarsi delle informazioni e di elaborarle, escludendo altri dall’uso dei dati,¹²⁷ principalmente attraverso la tutela del segreto industriale.¹²⁸ In teoria, i dati potrebbero essere un bene pubblico (impuro) e universalmente accessibile solo con la presenza combinata di alcuni elementi: nessun vincolo o vincoli minimi alla potenza di calcolo e di elaborazione; infrastruttura digitale costruita con standard interoperabili; uso di *software open-source* (o senza licenza e di pubblico dominio).¹²⁹ In assenza di tali elementi, i dati diventano di fatto privatizzati.

di molti settori di localizzare varie fasi dei loro processi produttivi in diversi Paesi e, allo stesso tempo, di accedere a un maggior numero di clienti in tutto il mondo. La digitalizzazione consente ad alcune imprese altamente digitalizzate di essere fortemente coinvolte nella vita economica di una giurisdizione senza alcuna presenza fisica, o senza alcuna presenza significativa, raggiungendo così una scala locale operativa senza massa locale”).

125. Come gli algoritmi e il *software* di *data mining*. Per “tecnologia proprietaria” si intende qualsiasi tecnologia o innovazione di proprietà di un’azienda o di un individuo e protetta da mezzi legali, come brevetti, marchi o *copyright*. È la tecnologia che dà a un’azienda un vantaggio competitivo rispetto ai suoi concorrenti e la distingue sul mercato. È importante notare che la possibilità di mercificare i dati si basa spesso su forme di appropriazione e di controllo *de facto* non legate alla proprietà intellettuale. In realtà, la mercificazione di beni immateriali e l’accumulazione di capitale spesso beneficiano delle tradizionali dottrine di valorizzazione del dominio pubblico, nella misura in cui la chiusura dei dati presuppone la loro precedente disponibilità, la loro natura di “*res nullius*”: cfr. M. Borghi, *Commodification of Intangibles in post-IP Capitalism: Rethinking the Counter-hegemonic Discourse*, in *European Law Open*, 2023, 434 ss.

126. Cfr. J. Vipra, S. Myers West, *Computational Power and AI*, AI Now Institute, testo disponibile al link: <https://ainowinstitute.org/publication/policy/compute-and-ai#0d31d2f-e17a-41c8-8001-7e2fd35e79f9> [consultato il 25 febbraio 2025]; A. Fisher, T. Streinz, *Confronting Data Inequality*, in *Columbia Journal of Transnational Law*, 2022, 829 s., che sottolineano la diseguaglianza di potere su ciò che diventa (non diventa) dato. Per “potenza di calcolo” si intende la capacità di un sistema informatico di eseguire un gran numero di calcoli o operazioni in un breve lasso di tempo.

127. Anche da parte di altre società di dati: si veda A. Liang, *Elon Musk Threatens to Sue Microsoft over Twitter Data*, BBC, April 20, 2023, testo disponibile al link: <https://www.bbc.com/news/business-65332207> [consultato il 25 febbraio 2025].

128. Il processo di cosiddetta “patrimonializzazione”: cfr. K. Birch, F. Muna, *Introduction: Assetization and Technoscientific Capitalism*, in K. Birch, F. Muniesa (a cura di), *Assetization: Turning Things into Assets in Technoscientific Capitalism*, MIT Press 2020, 1-41. Sulle relative traiettorie legali e sulle implicazioni politico-economiche, si veda A. Kapczynski, *The Public History of Trade Secrets*, in *UC Davis Law Review*, 1367 ss.

129. Cfr. D. Eaves, M. Mazzucato, B. Vasconcellos, *Digital Public Infrastructure and Public Value*, cit., 15.

In terzo luogo, il diritto garantisce la possibilità di scambiare dati per ottenere un vantaggio diretto o indiretto: monetizzazione diretta, miglioramento/ottimizzazione dei servizi di un’azienda e influenza sull’ambiente sociale e politico.¹³⁰

In sintesi, il valore economico dei dati varia a seconda di chi li usa e di come li usa.¹³¹ Una caratteristica – forse la caratteristica del capitalismo dell’informazione – è che i dati sono un bene economico, ma il loro contributo alla ricchezza dei contribuenti oscilla e non è predeterminabile in termini monetari.¹³² Ciò rende difficile individuare il suo ruolo nella capacità contributiva dei produttori di dati¹³³ e quindi una base imponibile predeterminata a cui rivolgersi.¹³⁴ Anche per questo motivo, i dati non compaiono nei bilanci aziendali e i sistemi giuridici non li “codificano” come un bene economico che può essere tassato come tale. Ciò potrebbe essere visto come un ostacolo alla tassazione dei dati – meglio, delle attività di produzione dei dati – alla luce delle garanzie costituzionali che richiedono che le imposte siano limitate dalla capacità contributiva e legate a una base imponibile predeterminata.¹³⁵

Tuttavia, questo ostacolo deriva anche dall’attenzione quasi esclusiva *al valore di scambio* dei dati, cioè alla possibilità di convertirli in altri beni economici, in particolare in denaro. Inoltre, nelle economie avanzate, la mag-

130. A. Parsons, S. Viljoen, *Valuing Social Data*, in *Columbia Law Review*, 2024, 993 ss.

131. M. Olbert, C. Spengel, *Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation*, ZEW-Centre for European Economic Research 2019 (Discussion Paper n. 19-010), 15 ff., testo disponibile al link: <https://ssrn.com/abstract=3368092> [consultato il 25 febbraio 2025]

132. Cfr. W. Cui, *The Digital Service Tax A Conceptual Defense*, cit., 19 (“È [...] al quanto speculativo analizzare come i dati generino un affitto di piattaforma al di là della pubblicità, dell’intermediazione e della fornitura di beni e servizi online”). La creazione di “mercati dei dati” nella legislazione più recente (cfr. *supra*, nota 74), tuttavia, potrebbe cambiare questo elemento e non dovrebbe essere sottovalutata. Per una panoramica dei tentativi di catturare il valore economico dei dati, cfr. I. Clay, N. Cory, *Data Is Not Oil, Bacon, or Gold: An Actual Measure of Data as an Asset*, ITIF 2023, testo disponibile al link: <https://itif.org/publications/2023/04/03/data-is-not-oil-bacon-or-gold-an-actual-measure-of-data-as-an-asset/> [consultato il 25 febbraio 2025]; M. Olbert, C. Spengel, *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted*, in *World Tax Journal*, 2017, 3 ss.

133. Sul principio di capacità contributiva nel moderno diritto costituzionale e tributario, secondo il quale deve esistere una connessione tra la ricchezza imponibile e l’ammontare del prelievo, e i contribuenti devono essere ragionevolmente in grado di adempiere ai loro obblighi fiscali, si veda solo R. De Caria, *Taxes*, in R. Grote, F. Lachenmann, R. Wolfrum (a cura di), *MPECCoL*, OUP 2017, par. 28, 40-44.

134. Cfr. O. Marian, cit., *Taxing Data*, 546-548.

135. Si veda di nuovo R. De Caria, *Taxes*, cit.

gior parte delle imposte attualmente grava sulla produzione, sul reddito e sul consumo piuttosto che sulle rendite. Pertanto, le politiche fiscali sono di solito valutate attraverso la lente relativamente ristretta dell'imposta sul reddito come “modello” di imposizione fiscale.

Al contrario, recenti studi hanno evidenziato il *valore d'uso* dei dati, ovvero il “valore di poter dedurre o prevedere probabili azioni o effetti futuri”.¹³⁶ Il valore d'uso dei dati, in altre parole, consiste nel potenziamento esponenziale del potere predittivo delle aziende di dati.¹³⁷ Il potere predittivo e il controllo algoritmico sull'attenzione degli utenti e sulle infrastrutture digitali consentono alle società di dati di estrarre una rendita¹³⁸ dagli attori che gravitano all'interno dei loro ecosistemi (utenti, fornitori e inserzionisti).¹³⁹ Anche senza un immediato beneficio monetario – e spesso impegnandosi in investimenti non redditizi o in perdita¹⁴⁰ – l'acquisizione del potere predittivo fornisce vantaggi economici strutturali, incentivando ulteriormente la datificazione.¹⁴¹ L'economia dei dati, in altre parole, è principalmente – anche se non esclusivamente¹⁴² – un'economia di rendita.¹⁴³

136. A. Parsons, S. Viljoen, *Valuing Social Data*, cit. Si veda in generale S. Zuboff, *The Age of Surveillance Capitalism: The Fight for a Human Future at the New Frontier of Power*, Public Affairs 2019.

137. Si veda di recente R. Mühlhoff, H. Ruschmeier, *Predictive Analytics and the Collective Dimensions of Data Protection*, in *Law, Innovation & Technology*, 16, 2024, testo disponibile al link: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4614268 [consultato il 25 febbraio 2025].

138. Intesa come “reddito superiore al costo opportunità dei fattori di produzione impiegati” (M. Wolf, *The Crisis of Democratic Capitalism*, Penguin 2023, 154). Per un breve resoconto storico delle diverse nozioni di rendita e della sua scomparsa nella teoria economica, cfr. M. Mazzucato, *The Value of Everything: Makers and Takers in the Global Economy*, cit., 71-74.

139. Cfr. T. O'Reilly, I. Strauss, M. Mazzucato, *Algorithmic Attention Rents*, cit., 525, che a loro volta si basano su R. Baiman, *The Impact of Rent from Unequal Exchange on Shaikh's Classical-Keynesian Political Economic Analysis: The Example of Facebook*, in *Review of Radical Political Economics*, 52, 2020, 239 ss., che stima che nel 2014 Facebook abbia estratto una rendita assoluta di 3,8 miliardi di dollari; M. Kurz, *The Market Power of Technology*, cit.; W. Cui, *The Digital Service Tax A Conceptual Defense*, cit.; B. Martens, *Una prospettiva economica sul potere di mercato dei dati e delle piattaforme*, cit.; S. Zuboff, *The Age of Surveillance Capitalism*, cit., che fa riferimento a una “estrazione di surplus comportamentale”.

140. Cfr. M. Borghi, *Commodification of Intangibles in post-IP Capitalism*, cit. (che discute di Google Books e Ryanair come casi di studio); L. Khan, *Amazon's Antitrust Paradox*, in *Yale Law Journal*, 2017, 710 ss. (discutendo il programma Amazon Prime come caso di studio).

141. Si veda N. Purtova, G. van Maanen, *Data as an Economic Good, Data as a Commons, and Data Governance*, cit., 16.

142. Cfr. E. Morozov, *Critique of Techno-feudal Reason*, cit.

143. Semplificando, ciò significa essenzialmente due cose: in primo luogo, una volta

L'individuazione dei dati e il potere predittivo che essi apportano come fattore economico autonomamente rilevante – più specificamente, come fonte di rendita – offre una giustificazione di politica del diritto per la tassazione dei dati anche alla luce delle norme costituzionali che impongono la predeterminazione di una base imponibile come limite al potere impositivo dei governi.¹⁴⁴

Ulteriori giustificazioni possono essere individuate esaminando il processo di produzione dei dati. Come si è visto in precedenza, questo processo comporta la “estrazione” di informazioni disponibili pubblicamente e la loro successiva trasformazione in dati effettivamente racchiusi. In questo processo, il lavoro intellettuale e la tecnologia resi possibili dalla scienza dei dati sono cruciali.¹⁴⁵ Sulla base di queste osservazioni e degli studi che sostengono l'esistenza di un diritto alla scienza nel diritto internazionale dei diritti umani,¹⁴⁶ si potrebbe ricorrere alla seguente argomentazione: nella misura in cui espropria diversi tipi di lavoratori del (valore del) loro lavoro, senza necessariamente compensare tale perdita con un aumento commisurato della domanda aggregata, degli investimenti e dei posti di lavoro;¹⁴⁷ e nella misura in cui si basa su un bene comune – il sapere scientifico – i cui benefici sono oggetto di un diritto (internazionale), la datificazione orientata al profitto fornisce alle società di dati un affitto.¹⁴⁸

raggiunti certi volumi, non ci sono praticamente costi per utilizzare i dati – e il potere predittivo che ne deriva – in un processo di estrazione del valore e di redistribuzione verso l'alto; in secondo luogo, c'è un ritiro generalizzato dalla produzione come luogo di appropriazione del plusvalore. Si veda anche sopra, sezione 4.1 e nota 94. Tale osservazione tocca anche il dibattito relativo alle caratteristiche “di rendita” dell'economia dei dati si allontanino o meno dal capitalismo moderno per tornare a una sorta di (tecnico)feudalismo, dibattito sul quale v. la nota 4 e Y. Morozov, *Critique of Techno-feudal Reason*, cit.; C. Durand, *Scouting Capital's Frontiers*, in *New Left Review*, 2022, 136, 29 ss.; C. Rikap, *Capitalism as Usual?*, in *New Left Review*, 2023, 139 ss., spec. 145.

144. Cfr. ancora W. Cui, *The Digital Service Tax A Conceptual Defense*, cit., che tuttavia ricorre a questo argomento per giustificare le tasse sui servizi digitali (DST, si veda la sezione 4.3) che mirano alla rendita specifica del luogo (LSR).

145. Per questo argomento si veda, in questo volume, il contributo di J. Lamchek.

146. S. Besson, *The “Human Right to Science” Qua Right to Participate in Science*, in *The International Journal of Human Rights*, 2023; R. Kunz, *Opening Access, Closing the Knowledge Gap?*, in *Heidelberg Journal of International Law*, 2021, 23 ss.

147. Cfr. R. Merola, *Inclusive Growth in the Era of Automation and AI*, cit.; D. Acemoglu, D. Autor, S. Johnson, *Can We Have Pro-worker AI? Choosing a Path of Machines in Service of Minds*, CEPR Press 2023 (CEPR Policy Insight, n. 123), testo disponibile al link: <https://cepr.org/publications/policy-insight-123-can-we-have-pro-worker-ai-choosing-path-machines-service-minds> [consultato il 25 febbraio 2025].

148. Per questo argomento si vedano ancora in questo volume J. Vipra e J. Lamchek.

In altre parole, i dati contribuiscono alla base imponibile – e la tassazione dei dati può essere considerata legittima in base alle tradizionali garanzie costituzionali – non solo perché, al di sopra di determinate soglie, essi conferiscono alle imprese un vantaggio economico cruciale attraverso il valore d’uso/potere predittivo, ma anche perché privano strutturalmente altri attori – in particolare i lavoratori, le famiglie, gli attori economici in posizione di mercato subalterne e l’umanità più in generale – di opportunità e benefici economici cui hanno diritto. In ogni caso, l’economia dei dati emerge come una tipica economia di rendita, che incoraggia la ricerca di rendite o di “consumi vistosi” piuttosto che investimenti produttivi.¹⁴⁹

Queste considerazioni si riferiscono all’obiezione che, a causa del suo sfuggente valore monetario/di scambio, i dati non contribuiscono di per sé alla capacità contributiva di chi li raccoglie e non possono essere utilizzati per determinare una base imponibile. A dire il vero, diverse questioni sono lasciate in sospeso, anche se, come si vedrà più avanti,¹⁵⁰ tali considerazioni hanno un impatto sui modelli tributari prescelti.

A questo proposito, è necessario sottolineare che la tassazione dei dati in base al loro valore d’uso è compatibile con diverse nozioni (giuridiche) di dati. In altre parole, per quanto riguarda la tassazione, la qualificazione dei dati come fattore economico è compatibile con diverse qualifiche giuridiche (personal e non personali, sensibili e non sensibili, “semplici” dati e metadati, “sintetici” e “autentici”, ecc.) e regimi (proprietà, beni comuni, ecc.) ispirati da obiettivi di politica del diritto distinti (protezione della *privacy* e dell’autodeterminazione individuale, concorrenza di mercato, buon funzionamento della sfera politica, proprietà intellettuale, ecc.).

4.3. *Una tassazione costituzionalista dei dati: pigouviana, progressiva, mirata alla rendita*

Come visto in precedenza, gli obiettivi di politica del diritto di una tassazione dei dati “costituzionale” (possono) includere la riduzione

149. Cfr. M. Mazzucato, J. Ryan-Collins, G. Gouzoulis, *Mapping Modern Economic Rents*, cit., 526; T. O'Reilly, I. Strauss, M. Mazzucato, *Algorithmic Attention Rents*, cit.; C. Durand, *Scouting Capital's Frontiers*, cit. In questo senso, il ricorso alla perdita di posti di lavoro e di opportunità economiche come giustificazione normativa alla tassazione dell’economia dei dati non è un’argomentazione retrograda e “luddista”, avversa all’innovazione tecnologica. Piuttosto, si basa su considerazioni istituzionali ed economiche legate al modo in cui la rivoluzione digitale/AI si è concretamente sviluppata, ovvero diminuendo la domanda aggregata nei mercati coinvolti.

150. Si veda la sezione 4.3.

dell'eccessiva datificazione, nonché la giustizia sociale, la distribuzione della ricchezza e la legittimazione degli Stati. Le scelte finali riguardanti il concreto modello tributario sono politiche e devono essere aperte al dibattito, al conflitto e a processi decisionali collettivi. Il costituzionalismo digitale non offre e non dovrebbe offrire un programma preconfezionato, pronto per l'uso e depoliticizzato.¹⁵¹ La sua prescrittività non consiste nel fornire un progetto di “buona società”, ma piuttosto nell’evidenziare il ruolo cruciale di alcuni aspetti in ambiti politici, in cui le decisioni finali si baseranno ancora sull’interazione e sul conflitto tra attori strategici e politicamente impegnati. In questo senso, una “buona” rivoluzione digitale è – o sarà – solo questa dinamica collettiva “cieca”. Tuttavia, le argomentazioni relative all’obiezione della capacità contributiva non sono neutrali in termini di modelli tributari.

In primo luogo, e più in generale, qualsiasi concreto modello tributario coerente con gli obiettivi di politica del diritto del costituzionalismo digitale deve incorporare elementi pigouviani. Ciò significa che le imposte sui dati dovrebbero essere rivolte alle imprese digitali e agli altri attori dell’economia dei dati in quanto soggetti che producono esternalità ed essere concepite per modificare il loro comportamento.¹⁵²

In secondo luogo, un’imposizione fiscale sui dati informata dal costituzionalismo digitale deve includere elementi di progressività.¹⁵³ Nel capitalismo dei dati, qualsiasi forma di tassazione dei dati ha effetti strutturalmente progressivi sul sistema tributario complessivo, indipendentemente dal fatto che la specifica imposizione fiscale sia concepita come effettivamente progressiva o meno, con aliquote sempre più alte.¹⁵⁴ Mentre i contribuenti “ricchi di dati” – in pratica le grandi imprese digitali – evitano facilmente le tradizionali imposte sul reddito,¹⁵⁵ i contribuenti a basso e medio reddito (“poveri di dati”) (ad esempio, i singoli utenti di internet) non possono farlo. Pertanto, attraverso una soglia di esenzione calcolata in base al volume del traffico di dati,¹⁵⁶ un’imposizione fiscale mirata (alla

151. Si vedano le sezioni 4.4 e 5. in questa introduzione.

152. X. Landes, *Pigovian Taxation*, in S.O. Idowu *et al.* (a cura di), *Encyclopedia of Corporate Social Responsibility*, Springer 2013, 1846-1853; J.S. Masur, E.A. Posner, *Toward a Pigouvian State*, in *University of Pennsylvania Law Review*, 2015, 93 ss. Sulle caratteristiche delle imposte pigouviane, si veda, in questo volume, il contributo di A. Parsons.

153. Si veda *supra* la nota 87.

154. O. Marian, *Taxing Data*, cit., 563-564.

155. Si veda ancora T. Diniz Magalhães, A. Christians, *Why Data Giants Don't Pay Enough Tax*, cit. e, *supra*, la sezione 2 e la nota 33.

156. Esempi di soglie di esenzione fiscale calcolate sulla base di elementi non monetari

raccolta e alla trasmissione di) dati potrebbe facilmente catturare solo gli utenti ad alto volume che altrimenti evitano l'imposta sul reddito. La creazione di un'area “senza tasse sui dati” al di sotto di determinati volumi di traffico di dati non è solo valida solo in termini di politica del diritto.¹⁵⁷ È anche un modo per rendere l'imposizione fiscale sui dati compatibile con i principi costituzionali pertinenti, date le caratteristiche specifiche dell'economia dei dati. Se il principio della capacità contributiva può essere rispettato solo sulla base del valore d'uso/potere predittivo che deriva dall'accumulo di enormi quantità di dati – tipicamente quelle raggiunte dalle grandi imprese del settore digitale – allora una sorta di *no tax area* per i “piccoli” produttori di dati è un requisito costituzionale per qualsiasi forma legittima di imposizione fiscale sui dati.¹⁵⁸

Inoltre, specifiche forme di imposizione fiscale potrebbero essere facilmente rese progressive. Una volta superate determinate soglie, le aliquote potrebbero essere definite in base a una funzione logaritmica per snellire la tassazione dei dati e prevenire forme di *cliff-effect*.¹⁵⁹ Più dati vengono prodotti, più le aliquote e gli scaglioni d'imposta saranno (gradualmente) elevati. Ancora una volta, la progressività dell'imposizione fiscale non deriva solo da opzioni relative alla distribuzione del valore estratto da attori economici oligopolistici ma anche da obiettivi politici sottostanti, derivanti da un costituzionalismo digitale consapevole degli effetti di una datificazione eccessiva in quanto tale e, allo stesso tempo, del potenziale inclusivo della crescita economica derivante dall'innovazione digitale.¹⁶⁰ In altre parole, disincentivare l'*eccessiva* datificazione si-

possono essere tratti da altre imposte di stampo pigouviano, come le cosiddette tasse sullo zucchero, in cui l'imposta viene riscossa solo quando la quantità di dolcificanti e zuccheri aggiunti supera una percentuale predeterminata del volume totale di una bevanda.

157. O. Marian, *Taxing Data*, cit., 574.

158. Questo capitolo non affronta altri punti relativi al principio della capacità contributiva, in particolare quelli riguardanti le modalità di misurazione dei volumi di traffico dati in relazione alle entità multicorporate (solo l'entità societaria con il nesso più stretto con il “mercato digitale” dell'autorità fiscale nazionale; la *holding*, il gruppo societario, ecc.) e i problemi legali derivanti dalle divergenze di comprensione e applicazione del principio di capacità contributiva nei sistemi di diritto tributario nazionali e sovranazionali: si veda G. Bizioli, *Fairness of the Taxation of the Digital Economy*, in W. Haslehner et al. (a cura di), *Tax and the Digital Economy. Challenges and Proposals for Reforms*, Wolters Kluwer 2019, 49-65, spec. 55-59.

159. Mi baso su O. Marian, *Taxing Data*, cit., 574 (“Per assicurarci di non catturare i piccoli utenti di dati, dovrebbe esserci una soglia di esenzione. La soglia di esenzione non deve essere strutturata come uno “scoglio”, ma come un esponente, in modo da assicurarsi che una volta che le persone iniziano a utilizzare grandi quantità di dati, saranno rapidamente – ma in qualche modo gradualmente – catturate dalla tassa”).

160. Si vedano ancora *supra* la sezione 4.1 e la nota 85.

gnifica concepire le imposizioni fiscali sui dati non come *flat taxes*, bensì come imposte progressive.

In terzo luogo, una visione costituzionalistica fornisce ragioni per concepire le imposizioni fiscali sui dati come imposte dirette che colpiscono posizioni di rendita.¹⁶¹ Ad esempio, le imposte sui dati potrebbero essere concepite come accise o come *royalty* invece che come imposte sui servizi digitali (DST) in senso tecnico.¹⁶² Si tratta, come è noto, di prelievi fiscali legati all'estrazione o allo sfruttamento di risorse (spesso) pubbliche o alla fabbricazione/vendita di prodotti di consumo. Chi desidera estrarre o sfruttare la risorsa deve pagare una *royalty* all'autorità pubblica per il diritto di farlo. Pur non essendo un'imposizione fiscale in senso tecnico, le *royalty* sono comunemente utilizzate dai governi per raccogliere entrate dalle industrie che operano nei settori estrattivi. Modellare le imposizioni fiscali sui dati come *royalty* è adatto alla realtà dell'economia dei dati tenendo conto del ruolo cruciale dei soggetti pubblici nello sviluppo delle tecnologie e delle infrastrutture digitali¹⁶³ e del loro perdurante controllo sulla maggior parte delle infrastrutture di calcolo e di elaborazione dati. Inoltre, concepire un'imposizione fiscale sui dati in termini di *royalty* presenta ulteriori vantaggi.

In primo luogo, le *royalty* non richiedono che l'attività sia produttiva e quindi sono adatte a colpire fonti di ricchezza che forniscono solo rendite *potenziali*.¹⁶⁴ Poiché non si rivolgono al reddito derivante dai dati,

161. O. Marian, *Taxing Data*, cit., 573-574.

162. Le DST sono imposte sul fatturato associato a specifiche tipologie di servizi digitali, ad esempio i ricavi derivanti dalla vendita di pubblicità online. Sono concepite come imposte sui consumi e quindi indirette, il cui onere può essere facilmente trasferito sui consumatori. Alcune delle poche forme di tassazione dei dati sono state concepite come DST (ad esempio, l'imposta sulle transazioni digitali in Italia, l'imposta sulla pubblicità in Ungheria, l'imposta sulla distribuzione online e fisica di contenuti audiovisivi in Francia). Queste tasse hanno innescato misure di ritorsione da parte degli Stati Uniti, in quanto colpiscono in modo sproporzionato le società di dati statunitensi, in presunta violazione del diritto commerciale (internazionale): si veda Office of the US Trade Representative, *USTR Announces Next Steps of Section 301 Digital Services Taxes Investigations*, March 26, 2021, che annuncia indagini contro Austria, India, Italia, Spagna, Turchia e Regno Unito, testo disponibile al link: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2021/march/ustr-announces-next-steps-section-301-digital-services-taxes-investigations> [consultato il 25 febbraio 2025]. Su questo punto, si vedano in questo volume i contributi di A. Christians, T. Diniz Magalhães e K. Pantazatou e, più in generale, R. Mason, *Legal Problems with Digital Taxes in the United States and Europe*, in C. Elliffe (ed.), *International Tax at the Crossroads*, Elgar 2023; W. Cui, *The Digital Service Tax A Conceptual Defense*, cit.

163. Cfr. M. Mazzucato, *The Entrepreneurial State*, Penguin 2023, 93-119.

164. Per argomentazioni a sostegno della concezione delle imposte sui dati come *royalty* o come ritenute alla fonte, si vedano in questo volume J. Vipra, A. Christians e T. Diniz

ma all’uso dei dati in quanto tali, aggirano il problema della realizzazione differita del reddito tipico dell’economia dei dati.¹⁶⁵ In secondo luogo, contrariamente alle accise, le *royalty*¹⁶⁶ possono essere facilmente rese progressive – aumentando in base ad alcune misure di produzione (nel nostro caso, i volumi di traffico dati) – e il relativo onere non può essere facilmente trasferito ai consumatori. In terzo luogo, contrariamente alle DST, le basi legali per l’adozione delle *royalty* possono essere individuate in (una lettura evolutiva dei) trattati internazionali in materia fiscale e commerciale, che consentono di applicare le ritenute alla fonte come alle *royalty*. Pertanto, potrebbero evitare misure di ritorsione, in particolare da parte degli Stati Uniti, e ridurre la necessità di cooperazione internazionale.¹⁶⁷

Anche la critica normalmente mossa contro le *royalty* nei settori in cui sono più diffuse – ovvero che scoraggiano gli investimenti – non si applica necessariamente all’economia dei dati. Le *royalty* progressive sui dati scoraggerebbero solo uno *specifico* modello di *business* nell’ambito dell’economia digitale. Inoltre, l’economia politica che circonda i dati, contrariamente a quella del settore petrolifero/estrattivo, garantisce che l’informazione “grezza” potenzialmente rappresentabile o elaborabile attraverso le tecnologie digitali rimanga una risorsa libera e abbondante, aperta all’uso e all’“estrazione” anche da parte di attori *non profit*. Come evidenziato in precedenza, i ricavi di alcune imprese digitali oligopolistiche sono più simili a una rendita e difficilmente creano *nuovo* valore in quanto tali.

In quarto e ultimo luogo, un approccio ispirato al costituzionalismo digitale non mira solo a ridurre l’eccessiva datificazione e a distribuire la ricchezza, ma anche a contrastare i problemi di “governabilità” e legittimità degli Stati costituzionali contemporanei, accelerati dalla rivoluzione digitale.¹⁶⁸ A tal fine, i relativi benefici economici non dovrebbero ne-

Magalhães e, più in generale, O. Marian, *Taxing Data*, cit., 574-575; A. Báez Moreno, Y. Brauner, *Taxing the Digital Economy Post BEPS... Seriously*, in *Columbia Journal of Transnational Law*, 2019, 121 ss., spec. 131 ss.

165. Cfr. in questo volume il contributo di A. Parsons.

166. L’accisa è un’imposta sui prodotti manifatturieri che viene normalmente riscossa al momento della produzione per il consumo interno, piuttosto che al momento della vendita. È considerata un’imposta indiretta, cioè il produttore o il venditore che paga l’imposta al governo dovrebbe cercare di recuperare la perdita aumentando il prezzo pagato dall’eventuale acquirente della merce. Le prime proposte di tassazione dell’economia dei dati erano concepite come accise: si veda ancora A.J. Cordell *et al.*, *The New Wealth of Nations*, cit., discusse in O. Marian, *Taxing Data*, cit., 567-569.

167. Per questa argomentazione si veda in dettaglio, in questo volume, A. Christians e T. Diniz Magalhães. Si veda anche *infra* il par. 4.4.

168. Si veda *supra* la sezione 2.

cessariamente essere ri-orientati a favore dei soggetti le cui informazioni sono state utilizzate per accumulare dati (i c.d. dividendi dei dati).¹⁶⁹ Infatti, i dividendi dei dati presentano alcune delle stesse problematiche delle imposte sul reddito, in particolare quella di misurare il valore monetario dei dati raccolti da un territorio specifico, con i problemi di valutazione e localizzazione che ne derivano. Inoltre, l'economia dei dati non si basa solo sui dati *personal**i*, ma anche – e, dopo la rivoluzione dell'intelligenza artificiale, soprattutto – su dati non personali, sintetici e meta-dati. Infine, i dividendi dei dati sono una soluzione che tende a deresponsabilizzare i decisori politici e depoliticizzano la *governance* dei dati.¹⁷⁰

Detto altrimenti, decidere come (re)distribuire il valore prodotto nell'economia dei dati attraverso le istituzioni del sistema politico potrebbe rilegittimare gli Stati costituzionali e rafforzare il loro ruolo nella *governance* economica (globale). A differenza dei dividendi sui dati, le imposte dirette e le *royalty* sui dati offrono agli Stati l'opportunità di riacquistare legittimazione, proprio perché non sottraggono loro l'onere di adottare decisioni collettivamente vincolanti sulle diverse opzioni distributive.

Tuttavia, tali decisioni devono considerare che l'economia dei dati è intrinsecamente transnazionale. Un costituzionalismo digitale autenticamente prescrittivo è chiamato a tematizzare le questioni distributive anche attraverso la lente della *governance* (economica) globale.

4.4. *Il costituzionalismo economico digitale nella governance globale*

In un'economia dei dati dispersa a livello globale, la localizzazione del reddito e la proprietà dei dati hanno poco significato ai fini fiscali. Anche le esternalità della datificazione sono altamente disperse. Le decisioni riguardanti la *governance* dei dati, il contrasto all'eccessiva informatizzazione e la giustizia distributiva devono tenere conto di questi elementi, anche dal punto di vista del divario fra Nord e Sud globali. Tali questioni sono già state dibattute a lungo¹⁷¹ e vanno oltre le possibilità di questo capitolo.

169. I c.d. dividendi dei dati sono prelievi il cui gettito viene distribuito alle persone che hanno fornito i dati.

170. Per ulteriori argomenti in questa direzione, si veda J. Muldoon, *Data-owning Democracy or Digital Socialism?*, cit.

171. Soprattutto nell'ambito del Quadro inclusivo OCSE/G20 sull'erosione della base e il trasferimento dei profitti (BEPS) che si sta sviluppando dal 2013. Per una breve panora-

Questa sezione evidenzia la loro interconnessione in termini analitici e prescrittivi dal punto di vista del costituzionalismo digitale, soprattutto se quest'ultimo intende mantenere la sua natura “globale”¹⁷² e non vuole rafforzare posizioni egemoniche all'interno della società mondiale.¹⁷³

Facendo un passo indietro verso i modelli tributari, si può osservare che le imposizioni fiscali sui dati modellate come accise, imposte dirette o *royalty* possono essere puramente nazionali. Non colpiscono il reddito e, pertanto, aggirano i problemi di realizzazione/localizzazione del reddito con i quali le iniziative di cooperazione fiscale si stanno confrontando¹⁷⁴ da oltre un decennio.¹⁷⁵ Per le stesse ragioni, tali imposte hanno meno probabilità di innescare (ulteriori) guerre commerciali.¹⁷⁶

mica, si veda A. Parsons, *Advancing Equity in the Data Economy: The Case for International Taxation*, in *LPE Project*, 18 May 2022, testo disponibile al link: <https://lpeproject.org/blog/advancing-equity-in-the-data-economy-the-case-for-international-taxation/>; O. Marian, *Taxing Data*, cit., 552-555; A. Báez Moreno, Y. Brauner, *Taxing the Digital Economy Post-BEPS*, cit., 121. Per le questioni di equa distribuzione e giustizia sociale nella *governance fiscale globale*, si veda più in generale T. Rixen, *Tax Competition and Inequality: The Case for Global Tax Governance*, in *Global Governance*, 2011, 447 ss.; J. Stark, *Tax Justice Beyond National Borders – International or Interpersonal?*, in *Oxford Journal of Legal Studies*, 2022, 133 ss.

172. Una delle prospettive che la co-definiscono come campo discorsivo: cfr. F. De Abreu Duarte, G. De Gregorio, A. Jr Golia, *Perspectives on Digital Constitutionalism*, cit., 326-327. Per inciso, si possono notare analogie strutturali tra la *governance/costituzionalismo globale* del clima, da un lato, e la *governance/costituzionalismo globale* del digitale, dall'altro: esternalità negative altamente disperse degli oggetti di regolamentazione ricercati; un'economia politica caratterizzata da un'economia di scala, dominata da attori commerciali oligopolistici (ma sovvenzionati pubblicamente) in mercati altamente concentrati; necessità di cooperazione internazionale per affrontare questioni politiche e normative che coinvolgono la giustizia globale e le dinamiche (post)coloniali; ruolo di forum e leggi internazionali, sia *hard* che *soft*.

173. Si veda, tra i tanti, A. Gwagwa, B. Townsend, *Re-imagining Africa's Sovereignty in a Digitally Interdependent World*, in *Global Policy*, 2023, testo disponibile al link: <https://www.globalpolicyjournal.com/blog/10/05/2023/re-imagining-africas-sovereignty-digitally-interdependent-world> [consultato il 25 febbraio 2025]; S. Scassera, *La desigualdad automatizada. Industrialización, exclusión y colonialismo digital*, in *Nueva Sociedad*, 2021, 49 ss.; D. Coleman, *Digital Colonialism: The 21st Century Scramble for Africa through the Extraction and Control of User Data and the Limitations of Data Protection Laws*, in *Michigan Journal of Race & Law*, 2019, 417 ff.; P. Ricaurte, *Data Epistemologies, The Coloniality of Power, and Resistance*, in *Television & New Media*, 350 ff.; R. Ávila Pinto, *Digital Sovereignty or Digital Colonialism?*, in *Sur – International Journal of Human Rights*, 2018, 15 ff. Per una rassegna della letteratura afrocentrica su diritto e tecnologia, cfr. B. Brožek, O. Kanevskaia, P. Palka (a cura di), *Research Handbook on Law and Technology*, cit., 276-295.

174. Soprattutto per evitare la doppia imposizione: cfr. O. Marian, *Taxing Data*, cit., 568.

175. Si veda ancora *supra* la nota 171.

176. Cfr. in questo volume, A. Cristians e T. Diniz Magalhães, e, *supra*, sezione 4.3 e nota 162.

Nonostante ciò, la cooperazione fiscale globale deve ancora essere tematizzata all'interno di un quadro costituzionalistico, soprattutto alla luce delle tendenze alla liberalizzazione del commercio dei dati nel diritto internazionale¹⁷⁷ e del persistente controllo diseguale sulle infrastrutture digitali.¹⁷⁸ Trascurare questi elementi, modellando imposizioni fiscali puramente nazionali che colpiscono il traffico di dati individuato attraverso le infrastrutture digitali, può essere conveniente per i Paesi del Nord globale e per il principale concorrente degli Stati Uniti per l'egemonia globale, la Cina.¹⁷⁹ Tuttavia, le politiche di imposizione fiscale sui dati che trascurano le questioni della cooperazione internazionale e del divario fra Nord e Sud rischiano di tradursi in una redistribuzione tra attori già egemoni che non affronta e potrebbe anzi rafforzare forme di colonialismo digitale.¹⁸⁰

Allo stesso tempo, quando si parla di obblighi distributivi, è fondamentale distinguere tra il livello collettivo e quello individuale, poiché “la riallocazione dei diritti di tassazione da uno Stato all'altro non aiuta necessariamente a soddisfare i doveri di giustizia nei confronti degli individui”.¹⁸¹ In altre parole, gli obiettivi di politica del diritto di un costituzionalismo

177. Guidato dai Paesi che simultaneamente guidano la creazione delle regole commerciali e che probabilmente avranno il maggior impatto sulla loro evoluzione e ne beneficeranno: cfr. B. Agarwal, N. Mishra, *Incorporating Digital Development Perspectives in International Trade Law*, in B. Brožek, O. Kanevskaia, P. Pafka (a cura di), *Research Handbook on Law and Technology*, 305-307.

178. Cfr. A. Fisher, T. Streinz, *Confronting Data Inequality*, cit.; D. Eaves, M. Mazzucato, B. Vasconcellos, *Digital Public Infrastructure and Public Value*, cit.

179. Nei negoziati condotti nell'ambito del Quadro inclusivo guidato dall'OCSE, poiché le giurisdizioni di mercato sono destinate a essere vincitrici nette di qualsiasi riforma volta a rafforzare i diritti di tassazione sulle imprese digitali, i Paesi africani hanno aderito ad alcune proposte avanzate dagli Stati Uniti in merito ai c.d. *marketing intangibles*: cfr. A. Kibirige, “*Marketing Intangibles*”: Challenges and Opportunities for Taxation in Africa, International Center for Tax & Development, testo disponibile al link: <https://www.ictd.ac/blog/marketing-intangibles-challenges-opportunities-taxation-africa/> [consultato il 25 febbraio 2025].

180. Cfr. A. Gwagwa, B. Townsend, *Re-imagining Africa's Sovereignty in a Digitally Interdependent World*, cit.; R. Heeks *et al.*, *La Cina della espansione digitale*, in *The Information Society*, 1, 2024; T. Ilori, *Foreign actors and digital authoritarianism in Africa: Recent Trends on Methods and Their Human Rights Impacts*, in *Global Affairs Canada Report* cit., 20-27; A. Bradford, *Digital Empires*, cit.; M.S. Erie, T. Streinz, *The Beijing Effect: China's Digital Silk Road as Transnational Data Governance*, in *NYU Journal of International Law & Politics*, 2021, 1 ss.; M. Kwet, *Digital Colonialism: The US Empire and the New Imperialism in the Global South*, in *Race & Class*, 2019, 3 ss.

181. Cfr. J. Stark, *Tax Justice Beyond National Borders*, cit.; J. Muldoon, *Data-owning Democracy or Digital Socialism?*, cit.

economico digitale non sono necessariamente soddisfatti da una distribuzione di valore da uno Stato all'altro, ma richiedono una considerazione delle effettive decisioni relative alle scelte distributive che riguardano gli individui e le comunità.

Tali questioni sono legate al ruolo delle istituzioni globali, in particolare delle organizzazioni internazionali e delle reti di governance transnazionali.¹⁸² Questa considerazione apre a questioni di progettazione istituzionale e di gestione dei conflitti tra diversi regimi di *governance*.¹⁸³ In altre parole, un'efficace costituzionalizzazione della sfera digitale può – deve – coinvolgere istituzioni che compensino l'assenza di uno Stato (e di un'autorità fiscale)¹⁸⁴ “mondiale” svolgendo collettivamente le funzioni svolte dai sistemi politici a livello globale/transnazionale.¹⁸⁵

Come ricordato, istituzioni come l'OCSE sono diventate incubatrici della cooperazione fiscale globale, soprattutto nel campo dell'economia digitale, e dovrebbero essere considerate importanti almeno quanto quelle tradizionalmente considerate nelle riflessioni del costituzionalismo digitale (ad esempio, l'ICANN). Se tali sforzi avranno successo o meno è una questione aperta. Al momento, l'iniziativa multilaterale anti-BEPS¹⁸⁶ sembra essersi arenata, dando potenzialmente origine a nuovi conflitti commer-

182. Si veda già S.J. Kobrin, *Economic Governance in an Electronically Networked Global Economy*, in R.B. Hall, T. Biersteker (a cura di), *The Emergence of Private Authority in Global Governance*, CUP 2002, 43-75.

183. Ad esempio, i conflitti effettivi o potenziali tra le misure fiscali digitali nazionali/ regionali e il diritto commerciale globale/regionale: si veda soltanto M. Burri (ed.), *Big Data and Global Trade Law*, CUP 2021; A. Andrenelli, J. Lopez-Gonzalez, *Understanding the Potential Scope, Definition and Impact of the WTO e-Commerce Moratorium*, OCSE Trade Policy Paper 2023; B. Agarwal, N. Mishra, *Incorporating Digital Development Perspectives in International Trade Law*, cit. In questo volume, A. Christians e D. Magalhães fanno riferimento alla difficoltà di tassare i modelli di business basati sui dati “senza contravvenire all'ordine globale quasi-costituzionale esistente in materia di diritto fiscale, commerciale e degli investimenti” (corsivo aggiunto).

184. Cfr. recentemente T. Dagan, *Tax and Globalisation: Toward a New Social Contract*, in *Oxford Journal of Legal Studies*, 2024, testo disponibile al link: <https://doi.org/10.1093/ojls/gqae010> [consultato il 25 febbraio 2025].

185. Si veda in generale A. Jr Golia, G. Teubner, *Networked Statehood: An Institutionalised Self-contradiction in the Process of Globalisation?*, in *Transnational Legal Theory*, 2021, 7 ss.; O. Perez, O. Stegmann, *Transnational Networked Constitutionalism*, in *Journal of Law and Society*, 2018, 135 ss. Per una discussione sulla trasformazione del diritto istituzionale internazionale alla luce dei nuovi compiti/funzioni svolti dalle organizzazioni internazionali nell'ambito della *governance* globale, si veda da ultimo A. Peters, *Constitutional Theories of International Organisations: Beyond the West*, in *Chinese Journal of International Law*, 2021, 649 ss.

186. Composto da 145 Paesi e giurisdizioni. Si veda nota 171.

ciali.¹⁸⁷ Tuttavia, tali *forum* consentono di tematizzare e, potenzialmente, contestare le questioni chiave della *governance* economica globale.¹⁸⁸ Da questo punto di vista, il recente emergere di un'iniziativa concorrente all'interno della *governance* fiscale globale¹⁸⁹ potrebbe essere visto come uno sviluppo positivo non solo da una prospettiva sperimentale, ma anche perché contribuisce all'ulteriore politicizzazione di tale regime. Gli scopi di rilegittimazione delle istituzioni politiche e di giustizia sociale (globale) impongono una riflessione *politica* su come indirizzare il relativo gettito.

Infatti, oltre all'obiettivo più generale di affrontare la crisi fiscale degli Stati,¹⁹⁰ è cruciale rafforzare i sistemi sociali – come la medicina, l'informazione/stampa, la scienza – più colpiti dalle tendenze alla mercificazione e alla riduzione della domanda aggregata derivanti dai modelli di *business* che attualmente dominano la *data economy*.¹⁹¹ Se il costituzionalismo digitale vuole essere all'altezza delle aspirazioni di ogni autentico costituzionalismo e frenare le tendenze espansive di sistemi economici “liberati” dalla rivoluzione digitale, deve incorporare forme di protezione sociale,¹⁹²

187. Cfr. A. Christians e T. Diniz Magalhães, in questo volume. Questo sembra un tipico caso di “ingovernabilità”, secondo il quadro delineato da D. Desai, A. Lang, *Introduction: Global Un-Governance*, in *Transnational Legal Theory*, 2020, 219 ss.

188. Per un'analisi della sfera pubblica che sta emergendo nel campo parallelo della *governance* climatica globale, cfr. M. Vinken, *Shaping Global Public Spheres through International Law: An Investigation into International Climate Change Law*, in *Politics and Governance*, 2023, 145 ss.

189. Il 15 novembre 2023, il Secondo Comitato dell'Assemblea Generale delle Nazioni Unite ha approvato la bozza di risoluzione A/RES/78/230, introdotta dal gruppo africano (*Promotion of Inclusive and Effective International Tax Cooperation at the United Nations*, A/C.2/78/L.18/Rev.1), con un voto di 125 favorevoli, 48 contrari e 9 astensioni. La risoluzione ha istituito un comitato intergovernativo *ad hoc* aperto, guidato dagli Stati membri, allo scopo di redigere una Convenzione quadro delle Nazioni Unite sulla cooperazione fiscale internazionale e rappresenta il primo tentativo in decenni di trasferire efficacemente la *governance* fiscale multilaterale dall'OCSE alla piattaforma delle Nazioni Unite.

190. Si vedano *supra* la sezione 2 e la nota 28.

191. J. Lamchek, *Finanziare la protezione sociale dai dati dopo il Covid-19: Potential Contribution of the Right to Benefit from Scientific Progress*, in T. Chaiechi, J. Wood (a cura di), *Community Empowerment, Sustainable Cities, and Transformative Economies*, Springer 2022, 571-585; V. Pickard, *Can Journalism Survive in the Age of Platform Monopolies? Confronting Facebook's Negative Externalities*, in T. Flew, F.R. Martin (a cura di), *Digital Platform Regulation*, Palgrave 2022, 23-41.

192. Nel senso del “doppio movimento” di K. Polanyi, *The Great Transformation*, Farrar & Rinehart 1944. Si veda anche G. Teubner, *Counter-rights: On the Trans-subjective Potential of Subjective Rights*, in P.F. Kjaer (ed.), *The Law of Political Economy*, cit., 372-393.

soprattutto per i processi sociali strumentali alla partecipazione politica,¹⁹³ all'inclusione socio-economica e alla generazione di consenso, conoscenza e verità socialmente condivisi. Inoltre, concentrarsi sulla protezione dei processi sociali in quanto tali potrebbe aiutare ad affrontare due questioni di politica del diritto estremamente complesse: in primo luogo, la scelta tra il livello collettivo e quello individuale di riallocazione/distribuzione del reddito; in secondo luogo, l'individuazione del punto in cui la datificazione diventa "eccessiva".¹⁹⁴

A questo proposito, alcuni studiosi hanno formulato proposte riguardanti, ad esempio, il finanziamento di una forma di reddito di base universale (UBI).¹⁹⁵ Altri contributi esplorano la possibilità di utilizzare il gettito fiscale derivante dall'imposizione sui dati per finanziare la ricerca medica aperta, le organizzazioni sovranazionali come l'UE, soprattutto considerando il loro ruolo nell'affrontare altre questioni urgenti di *governance* globale come l'emergenza climatica.¹⁹⁶ Ma molte altre soluzioni e proposte potrebbero essere avanzate, basandosi ad esempio sull'agenda ambientale, sociale e di *governance* (ESG) promossa dall'iniziativa finanziaria del Programma delle Nazioni Unite per l'Ambiente;¹⁹⁷ o – ancora più interessante e dirompente – il Programma d'azione per la costruzione di un nuovo ordine economico internazionale elaborato dall'Internazionale Progressista,¹⁹⁸ pubblicato in occasione del cinquantesimo anniversario delle risoluzioni dell'Assemblea Generale delle Nazioni Unite adottate nel 1974 che miravano a stabilire un nuovo ordine economico internazionale (NIEO).

Prima di concludere questa sezione, è necessario affrontare un'altra domanda: Perché "costituzionalismo digitale economico" invece dei meno impegnativi "costituzionalismo digitale per l'economia" o "costituzionalismo per l'economia digitale"? E perché l'imposizione fiscale è importante?

193. Per il legame tra "proprietà dei dati" e partecipazione politica, si veda ancora D. Wielsch, *Political Autonomy in the Digital World*, cit.

194. Si veda *supra* la nota 59.

195. Si vedano in questo volume i contributi di J. Lamchek e J. Vipra.

196. In questo volume, si veda il contributo di K. Pantazatou, che offre anche un'analisi delle basi giuridiche nel diritto dell'UE per l'adozione di tali misure.

197. Come noto, tale agenda consiste in un insieme di aspetti, tra cui le questioni ambientali, sociali e di corporate *governance*, che possono essere presi in considerazione negli investimenti. Il movimento ESG è cresciuto da un'iniziativa di responsabilità sociale d'impresa delle Nazioni Unite a un fenomeno globale che rappresenta oltre 30.000 miliardi di dollari di *asset* in gestione.

198. Progressive International, *Program of Action on the Construction of a New International Economic Order*, September 2024, testo disponibile al link: <https://act.progressiveinternational/nieo-po/#iv-measures> [consultato il 25 febbraio 2025].

Utilizzando questa espressione si intende collegare i quadri analitici e prescrittivi del costituzionalismo digitale alla più antica tradizione concettuale della costituzione economica che, nelle sue diverse accezioni, va oltre la “semplice” *governance* costituzionale o la regolamentazione dell’economia.¹⁹⁹ È importante notare che questa locuzione richiama un insieme di elementi relativi alle forme di legittimità democratica e ai processi decisionali che, invece di concentrarsi esclusivamente sugli schemi tradizionali di democrazia rappresentativa, assumono la condizione dei gruppi subalterni – soprattutto all’interno delle relazioni economiche – come punto di partenza per costruire qualsiasi forma efficace di legittimità e normatività costituzionale *anche nell’era digitale*.²⁰⁰

In questo senso, sostenere che l’imposizione fiscale sui dati è uno strumento cruciale di un costituzionalismo digitale propriamente prescrittivo e *quindi economico* significa evidenziare due elementi. In primo luogo, l’imposizione fiscale sui dati mira – dovrebbe mirare – a limitare le tendenze espansive/colonizzanti di sistemi economici e politici “liberati” dai processi di datificazione. In secondo luogo, la distribuzione del valore attraverso la tassazione può in ultima analisi (ri)legittimare le istituzioni del sistema politico, “esaurito” dalla persistente necessità di produrre decisioni collettivamente vincolanti anche quando le precondizioni per la formazione di un autentico consenso sociale si indeboliscono o sono assenti.

In altre parole, senza necessariamente aderire al famoso *dictum* della Corte suprema degli Stati Uniti secondo cui “il potere di tassare implica il potere di distruggere”, l’imposizione fiscale sui dati²⁰¹ potrebbe essere un elemento cruciale per riaffermare la centralità delle istituzioni politiche nella *governance* globale, soprattutto alla luce del legame storico tra tassazione, democrazia, sovranità (popolare) e costituzionalismo moderno.²⁰²

Allo stesso modo, avanzare politiche e proposte basate sulla leva fiscale non significa necessariamente convalidare o naturalizzare approcci di *governance* che trattano i problemi sistematici del capitalismo globale come esternalità e risultati di fallimenti di sistemi altrimenti “perfetti”. Le proposte di cui sopra sono approssimative e devono essere discusse, analizzate e testate, anche sulla base di elementi empirici derivanti da altre discipline. Non hanno in alcun modo la pretesa di essere esaustive e, soprattutto, non escludono misure di diverso tipo. In particolare, non escludono opzioni più radicali, ad esempio quelle che mettono in discussione

199. Cfr. *supra*, nota 16.

200. Si veda ancora P. Selznick, P. Nonet, *Law, Society, and Industrial Justice*, cit.

201. McCulloch v. Maryland, 17 US 316 (1819).

202. Cfr. ancora T. Dagan, *Tax and Globalisation*, cit.

l'attuale *governance* delle infrastrutture digitali, una delle chiavi di volta della stessa economia dei dati.²⁰³

5. Considerazioni conclusive: un appello all'immaginazione normativa e istituzionale

Un costituzionalismo digitale autenticamente prescrittivo può indicare alcuni principi comuni²⁰⁴ e direzioni prescrittive ma, in quanto tale, non è e non deve essere un discorso post-politico che offre un'agenda di politica del diritto preconfezionata.²⁰⁵ Né il diritto costituzionale né il diritto in generale hanno il potenziale comunicativo/simbolico per affrontare, da soli, le sfide materiali della rivoluzione digitale e della *governance* globale. Tuttavia, riconoscere il ruolo del diritto nel costituire le istituzioni del capitalismo (digitale) – come fa la recente corrente LPE – è un passo fondamentale per affrontare le relative sfide e contribuire alla loro trasformazione.²⁰⁶ Allo stesso tempo, le possibilità “trasformative” del diritto non devono essere sopravvalutate. Ciò è particolarmente vero in relazione alle forme più radicali di contestazione della (ri)produzione economica globale.

Il costituzionalismo digitale può e deve fornire un campo discorsivo per tematizzare questioni economiche costituzionalmente rilevanti: un terreno di conflitto e collisione per produrre norme che fondano e limitano i poteri.²⁰⁷ Aprire le porte al conflitto – *forzando* i problemi ad apparire come tali – consolida il potenziale analitico e prescrittivo del costituzionalismo digitale. Inoltre, stabilisce interazioni feconde con altri discorsi e pratiche politico-economiche riguardanti le condizioni materiali della rivoluzione digitale a livello globale che, a loro volta, potrebbero essere arricchite da interazioni più dirette con quadri esplicitamente costituzionalistici.

203. Si veda di recente D. Eaves, M. Mazzucato, B. Vasconcellos, *Digital Public Infrastructure and Public Value*, cit.; e ancora il *Programma d'azione sulla costruzione di un nuovo ordine economico internazionale*, cit.

204. Cfr. F. De Abreu Duarte, G. De Gregorio, A. Jr Golia, *Perspectives on Digital Constitutionalism*, cit., 323-326.

205. Per argomentazioni parallele nel campo della *governance* climatica e ambientale, si veda M. Petel, *The Illusion of Harmony: Power, Politics, and Distributive Implications of Rights of Nature*, in *Transnational Environmental Law*, 2024, 12 ss.

206. Cfr. P.F. Kjaer, *What Is Transformative Law?*, in *European Law Open*, 2023, 760 ss.

207. Cfr. A. Jr Golia, G. Teubner (a cura di), *Digital Constitution*, cit.; ma si veda anche T. Negri, *Insurgencies: Constituent Power and the Modern State*, University of Minnesota Press 1999.

Certo, l’insieme del capitalismo dell’informazione,²⁰⁸ del “tecnofeu-dalesimo”,²⁰⁹ del colonialismo digitale,²¹⁰ e delle diverse forme di au-toritarismo digitale, sia pubblico che privato²¹¹ difficilmente potranno essere superati solo attraverso il contenzioso davanti alle corti (costi-tuzionali). Tuttavia, ripensare collettivamente il significato di “incosti-tuzionale” nell’era digitale è un passo necessario verso trasformazioni radicali e necessarie. Il costituzionalismo digitale può emergere come contro-discorso ed essere autenticamente prescrittivo *se e nella misura in cui*: 1) spezza la fusione tra un “settore pubblico” guidato dal po-tere digitale e un “settore privato” guidato dal profitto digitale;²¹² 2) con-tribuisce alla rilegittimazione delle istituzioni politiche nazionali e internazionali, riducendo la loro tendenza a decomplessificare i propri ambienti sociali attraverso soluzioni tecno-autoritarie. In entrambi i casi, l’imposizione fiscale sui dati dovrebbe essere considerata come un tassello di un complesso mosaico i cui contorni (dovrebbero) rimanere aperti all’immaginazione istituzionale e giuridica.²¹³

208. Si veda *supra* la nota 2.

209. Si veda *supra* la nota 4.

210. Si vedano *supra* le note 173 e 180.

211. Si veda *supra* la nota 54.

212. Cfr. G. Teubner, A. Jr Golia, *Societal Constitutionalism in the Digital World*, cit.

213. Nel senso di R.M. Unger, *Legal Analysis as Institutional Imagination*, in *Modern Law Review*, 1996, 1 ss.

DALLA RENDITA AGRARIA ALLA RENDITA DIGITALE: LA GIUSTIFICAZIONE DELL’IMPOSIZIONE FISCALE SUI DATI A PARTIRE DALL’OPERA DI THOMAS PAINE

Jai Vipra*

“Computers are doing to communication
What fences did to pastures
And cars did to streets”

Ivan Illich, *Silence is a Commons* (1983)

“The first principle of civilization ought to have been, and ought still to be, that
the condition of every person born into the world, after a state of civilization
commences, ought not to be worse than if he had been born before that period”

Thomas Paine, *Agrarian Justice* (1797)

1. Introduzione

I prodotti e i servizi digitali basati su c.d. *Large Language Models* (LLM) – in questo capitolo genericamente definiti come sistemi AI – sono oggi al centro di accese battaglie legali incentrate soprattutto sulla protezione della proprietà intellettuale. Solo per fare alcuni esempi, nel dicembre 2023 il *New York Times* ha intentato una causa contro OpenAI e Microsoft, sostenendo che il proprio materiale protetto da diritto d’autore sia stato utilizzato in modo improprio per l’addestramento di ChatGPT e che il modello di *business* dell’AI generativa adottato da aziende quali OpenAI si basi sulla violazione di massa dei diritti d’autore.¹ Diversi artisti visivi hanno intentato cause contro StabilityAI, Midjourney e DeviantArt, sostenendo che i sistemi AI di queste aziende copino le immagini protette da diritto d’autore al fine di creare prodotti nello stile di questi artisti senza il loro consenso.² In una vertenza simile, si è sostenuto che Github Copilot

* MPP, Oxford University, Blavatnik School of Government. PhD student in Science and Technology Studies presso la Cornell University, Ithaca, NY (USA). Si ringraziano per i preziosi commenti e suggerimenti Angelo Jr Golia, Ioannis Kampourakis e i revisori.

1. R. Browne, *New York Times Sues Microsoft, ChatGPT Maker OpenAI over Copyright Infringement*, CNBC, December 27, 2023, testo disponibile al link: <https://www.cnbc.com/2023/12/27/new-york-times-sues-microsoft-chatgpt-maker-openai-over-copyright-infringement.html> [consultato il 25 febbraio 2025].

2. B. Brittain, *Lawsuits Accuse AI Content Creators of Misusing Copyrighted Work*,

(strumento di programmazione generativa di Microsoft basato su tecnologia AI) riproduca il codice *open source* in violazione dei relativi termini di licenza.³ Siti web come Reddit e Twitter, che sono stati oggetto di estrazione di dati (c.d. *scraping*) per l’“addestramento” di sistemi AI, hanno introdotto misure per limitare tale pratica. Nell’ordinamento UE, l’art. 53(1)c del reg. n. 1689 del 2024 (AI Act) impone ai fornitori di modelli AI per scopi generali di adottare misure volte a conformarsi alla normativa UE in materia di diritto d’autore.⁴

Come è noto, i sistemi AI funzionano “imparando” da grandi quantità di dati di addestramento. Le possibilità e gli eventuali limiti del “pensiero” degli LLM sono oggetto di ampio dibattito. Tuttavia, dal punto di vista economico alcuni profili sono più chiari. I c.d. *chatbot* e altri prodotti basati su LLM recuperano dati da parti terze, compresi prodotti e opere esplicitamente protetti da diritto d’autore. Quando gli LLM vengono consultati, restituiscono informazioni elaborate a partire da questi dati. Talvolta, le informazioni restituite sono identiche a opere incluse nei dataset usati nell’addestramento. Da un lato, i *chatbot* non sono in genere in grado di citare adeguatamente le loro fonti. Dall’altro, essi trasmettono informazioni riassunte o comunque modificate, consentendo quindi agli utenti finali di aggirare le garanzie a tutela delle opere originali e/o delle piattaforme che le ospitano, con conseguenti danni economici per creatori, produttori e distributori (e non solo).

Reuters, January 17, 2023, testo disponibile al link: <https://www.reuters.com/legal/transactional/lawsuits-accuse-ai-content-creators-misusing-copyrighted-work-2023-01-17/> [consultato il 25 febbraio 2025].

3. Id., *OpenAI, Microsoft Want Court to Toss Lawsuit Accusing Them of Abusing Open-Source Code*, Reuters, January 27, 2023, testo disponibile al link: <https://www.reuters.com/legal/litigation/openai-microsoft-want-court-toss-lawsuit-accusing-them-abusing-open-source-code-2023-01-27/> [consultato il 25 febbraio 2025].

4. Art. 53(1)(c), reg. (UE) n. 1689 del 2024 del Parlamento europeo e del Consiglio, che stabilisce norme armonizzate in materia di intelligenza artificiale e che modifica i regolamenti: reg. (CE) n. 300 del 2008, reg. (UE) n. 167 del 2013, reg. (UE) n. 168 del 2013, reg. (UE) n. 858 del 2018, reg. (UE) n. 1139 del 2018 e reg. (UE) n. 2144 del 2019 e le direttive: dir. (UE) n. 90 del 2014, dir. (UE) n. 797 del 2016 e dir. (UE) n. 1828 del 2020 (regolamento sull’intelligenza artificiale). Sul punto la letteratura è diventata negli ultimi anni corposa: si veda da ultimo J.P. Quintais, *Generative AI, Copyright and the AI Act*, in *Computer Law & Security Review*, Vol. 56, 2025, testo disponibile al link: <https://ssrn.com/abstract=4912701> [consultato il 25 febbraio 2025]; C. Geiger, *Elaborating a Human Rights-friendly Copyright Framework for Generative AI*, in *IIC – International Review of Intellectual Property and Competition Law*, 2024, 1129-1165; P. Samuelson, *Generative AI Meets Copyright*, in *Science*, n. 381, 2023, 158-161.

Allo stesso tempo, sembrano emergere i primi indizi che l'effettiva utilità ed efficacia degli attuali sistemi AI sia stata sopravvalutata. Alcune società di investimento hanno recentemente valutato che i profitti derivanti da queste tecnologie non siano in grado di coprire gli investimenti effettuati e che esse "svolgano" le proprie funzioni a un costo diverse volte superiore a quello degli esseri umani.⁵ Altri ricercatori e operatori del settore sono da tempo scettici nei confronti delle affermazioni sulle capacità "dirompenti" dei LLM, soprattutto a causa della mancanza di accuratezza e affidabilità dei modelli.⁶

Tale situazione è in netto contrasto con le dichiarazioni delle stesse imprese del settore AI. In un articolo pubblicato nel 2021, il CEO di OpenAI, Sam Altman, ha scritto: "In the next five years, computer programs that can think will read legal documents and give medical advice. In the next decade, they will do assembly-line work and maybe even become companions. And in the decades after that, they will do almost everything, including making new scientific discoveries that will expand our concept of everything".⁷ Prima del rilascio o della distribuzione, i nuovi LLM vengono testati per verificare l'eventuale presenza di tendenze alla "ricerca di potere" e la capacità dei modelli di agire nelle prospettive di lungo termine.⁸ Lavori pubblicati da OpenAI e da altri ricercatori sostengono ad esempio che gli LLM possano influire sul 10% delle mansioni svolte dall'80% di tutti i lavoratori statunitensi e almeno il 50% delle mansioni svolte dal 19% di tutti i lavoratori statunitensi.⁹ Sostengono inoltre che i lavori a reddito più elevato sono potenzialmente esposti a maggiori effetti sostitutivi e che le professioni più colpite siano quelle intellettuali rispetto a quelle manuali. Un rapporto McKinsey ha affermato che metà delle professioni odierne potrebbero essere automatizzate tra il 2030 e il 2060,

5. G. Sachs, *Gen AI: Too Much Spend, Too Little Benefit?*, June 25, 2024, testo disponibile al link: <https://www.goldmansachs.com/insights/top-of-mind/gen-ai-too-much-spend-too-little-benefit> [consultato il 25 febbraio 2025].

6. Cfr. E. Bender *et al.*, *On the Dangers of Stochastic Parrots: Can Language Models Be Too Big?*, in *FAccT '21*, Proceedings of the 2021 ACM Conference on Fairness, Accountability, and Transparency, 2021, 610-623, testo disponibile al link: <https://dl.acm.org/doi/10.1145/3442188.3445922> [consultato il 25 febbraio 2025]; P. Mirowski, *The Evolution of Platform Science*, in *Social Research*, 4/2023, 725-755.

7. S. Altman, *Moore's Law for Everything*, March 16, 2021, testo disponibile al link: <https://moores.samaltman.com> [consultato il 25 febbraio 2025].

8. Si veda OpenAI, *GPT-4 System Card* (OpenAI), March 10, 2023, testo disponibile al link: <https://cdn.openai.com/papers/gpt-4-system-card.pdf> [consultato il 25 febbraio 2025].

9. T. Eloundou *et al.*, *GPTs Are GPTs: An Early Look at the Labor Market Impact Potential of Large Language Models*, in *arXiv*, Working Paper, 2023, testo disponibile al link: <https://arxiv.org/abs/2303.10130> [consultato il 25 febbraio 2025].

con un impatto maggiore e più rapido nelle mansioni che coinvolgono interazioni con i clienti, nel *marketing* e nelle vendite, nell'ingegneria del *software* e nel settore della ricerca e sviluppo.¹⁰

Il presente capitolo non mira a sottoporre a verifica tali affermazioni, né le considera necessariamente corrispondenti al vero, ma le accetta come punto di partenza, conducendole alle loro conclusioni in termini di politica del diritto. Si ritiene che si tratti di uno sforzo utile proprio perché quelle affermazioni – ancora, a prescindere dalla loro effettiva accuratezza – sono prese sul serio e accettate dai legislatori di vari Paesi, soprattutto negli Stati Uniti e nel Regno Unito.¹¹ L'UE sembra più cauta, ma ha riconosciuto l'utilità di un rapporto redatto in occasione del vertice britannico sulla sicurezza dell'AI nel 2023, che ha una visione ampia delle possibilità di queste tecnologie.¹² In tema di occupazione, tale rapporto afferma che “unlike previous waves of automation, general-purpose AI has the potential to automate a very broad range of tasks, which could have a significant effect on the labour market”.¹³

È possibile che tali affermazioni siano volutamente esagerate per scoraggiare la concorrenza nei mercati dei sistemi AI e per far introdurre regolamentazioni favorevoli agli attuali leader del settore (nonché agli eventuali interessi di alcuni Stati in materia di sorveglianza e sicurezza). Tuttavia, stabilire un collegamento tra le asserite capacità “dirompenti” dell'AI e la necessità di politiche economiche radicali può costituire un disincentivo per gli attori economici a “gonfiare” tali capacità.

Inoltre, anche ove i sistemi AI non fossero effettivamente in grado di competere con l'intelligenza umana, essi possono essere – e sono già – utilizzati per sostituire la manodopera umana in diversi settori. Anche quando svolgono i relativi compiti in modo comparativamente meno efficiente,

10. M. Chui et al., *The Economic Potential of Generative AI: The Next Productivity Frontier*, in McKinsey Digital, June 14, 2023, testo disponibile al link: <https://www.mckinsey.com/capabilities/mckinsey-digital/our-insights/the-economic-potential-of-generative-ai-the-next-productivity-frontier#/> [consultato il 25 febbraio 2025].

11. Si veda, ad esempio, l'AI Safety Summit del governo britannico: Foreign, Commonwealth & Development Office, Department for Science, Innovation and Technology, AI Safety Institute, *AI Safety Summit: Introduction*, October 31, 2023, testo disponibile al link: <https://www.gov.uk/government/publications/ai-safety-summit-introduction/ai-safety-summit-introduction-html> [consultato il 25 febbraio 2025].

12. AI Seoul Summit, *Seoul Declaration for Safe, Innovative and Inclusive AI by Participants Attending the Leaders Session of the AI Seoul Summit*, May 21, 2024, testo disponibile al link: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6655982fdc15efdddf1a842f/international_scientific_report_on_the_safety_of_advanced_ai_interim_report.pdf [consultato il 25 febbraio 2025].

13. *Ibidem*.

i sistemi di AI stanno già sostituendo i lavoratori in settori quali l'industria artistica, quella dei videogiochi, e in molti altri.¹⁴ In altre parole, anche senza avvicinarsi alle capacità umane, l'utilizzo di scala dei sistemi di AI potrebbe comunque avere effetti negativi sulla (qualità della) produzione di beni e servizi, con conseguente perdita di qualità dei consumi.

Al di là di questi aspetti, nel presente capitolo si sostiene che l'“effetto sostituzione” – sia esso reale o meno – debba essere qualificato come una vera e propria appropriazione (*enclosure*) di capacità intellettuali economicamente rilevanti. Da tale appropriazione deriva che le imprese del settore AI traggono vantaggio da violazioni e lacune giuridiche, utilizzandole per appropriarsi di ulteriore valore economico. Senza queste inosservanze e lacune, l'industria dell'AI non sarebbe così redditizia, il suo impatto economico potrebbe essere meno dirompente e lo sviluppo tecnologico nel campo dei sistemi AI potrebbe prendere direzioni diverse.

In particolare, questo capitolo muove dall'opera di Thomas Paine per dimostrare che gli argomenti a favore di forme di indennizzo derivanti dalle appropriazioni fondiarie possono essere utilizzati anche in relazione alle dinamiche derivanti dall'introduzione dei sistemi di AI nei processi produttivi odierni. In particolare, si ritiene che dall'economia politica che circonda l'AI derivi un diritto a un reddito minimo universale (UBI) finanziato tramite imposizione fiscale sui dati.

A scanso di equivoci, non si ritiene che l'analisi e le soluzioni offerte da Paine siano ideali e completamente adattabili alla realtà odierna. Tuttavia, le sue teorie dovrebbero essere riscoperte e prese in considerazione per elaborare soluzioni adeguate all'impatto socio-economico dell'AI. Anche se in futuro non si dovesse raggiungere l'automazione generale dei processi produttivi, l'opera di Paine mostra che un altro mondo è possibile, indicando approcci regolatori che vanno oltre quelli basati sul rischio (dei quali un esempio tipico è proprio l'AI Act) e la mera tutela del diritto d'autore. In questo senso, regolamentazioni dell'AI basate *anche* sulla leva fiscale sono solo un punto di partenza e non devono necessariamente essere la più importante diretrice in termini di politica del diritto.

Delineare in concreto una forma di imposizione fiscale sui dati non è facile. A livello europeo (e non solo), la disciplina dei (flussi di) dati si intreccia con svariati regimi di *governance* sia nazionali, sia settoriali. Sono necessarie soluzioni innovative, che sfruttino in particolare gli aspetti “materiali” dell'infrastruttura che sorregge la *data economy*. Tuttavia,

14. B. Merchant, *AI is Already Taking Jobs in the Videogame Industry*, in *Wired*, July 23, 2024, testo disponibile al link: <https://www.wired.com/story/ai-is-already-taking-jobs-in-the-video-game-industry/> [consultato il 25 febbraio 2025].

tali profili esulano dal presente contributo. In questa sede, si tenta solo (?) di fornire una possibile base di politica del diritto al fine di giustificare, alla luce del ruolo e dell'impatto dei sistemi AI, l'imposizione fiscale sui dati.

2. L'appropriazione delle capacità intellettuali economicamente rilevanti

Il modo in cui gli LLM utilizzano i dati non ha precedenti immediati nella storia della tecnologia e, di conseguenza, non ha chiari punti di riferimento nella regolamentazione giuridica. Anche il loro impatto economico non ha termini di paragone precisi. In realtà, se si prendono sul serio le affermazioni delle aziende di AI, tale impatto economico sarà probabilmente pervasivo e dirompente.

Le attività intellettuali automatizzabili tramite LLM si collocano in uno spettro di utilità economica. Se le dichiarazioni sul potenziale degli LLM sono fondate, quanto più le tecnologie basate su sistemi AI progrediscono, tanto più le attività intellettuali saranno automatizzate. Anzi, si potrebbe affermare che la progressiva diffusione dei sistemi di AI a fini di automazione abbia messo ancora di più in evidenza la centralità del lavoro intellettuale nelle economie contemporanee (avanzate).¹⁵ Allo stesso tempo, non è detto che i processi di automazione comportino aumenti di occupazione corrispondenti o comunque proporzionali in altri settori.¹⁶ Le stesse imprese specializzate in sistemi AI impiegano relativamente poche persone. I lavoratori che annotano i dati per addestrare i modelli sono pagati con salari incredibilmente bassi, sono relativamente pochi e non saranno necessari in eterno.¹⁷ Inoltre, va sottolineato che, in regime concorrenziale, nessun datore di lavoro è incentivato a ridurre le ore di

15. M. Pasquinelli, *The Eye of the Master: A Social History of Artificial Intelligence*, Verso 2023.

16. Anzi, al momento è difficile indicare con precisione quanti e quali nuovi posti di lavoro siano stati creati grazie alle tecnologie AI. L'“ingegneria dei *prompt*” – l'attività di creazione di *prompt* per ottenere risposte ottimali dai *chatbot* – è sembrata per un po' di tempo una nuova categoria di lavoro, ma sembra essersi esaurita, dato che le aziende di AI stanno spingendo per facilitare le interazioni di massa con i *chatbot*: si veda M. Pearl, *Are “Prompt Engineer” Jobs Real? Yes, but Maybe Not for Long*, in *Mashable*, May 30, 2023, testo disponibile al link: <https://mashable.com/article/what-are-prompt-engineer-jobs-ai> [consultato il 25 febbraio 2025]. In ogni caso, la domanda di “ingegneri di *prompt*” sembra essere guidata dal loro potenziale ruolo nel sostituire molti altri lavoratori attraverso l'ottimizzazione dell'uso degli LLM.

17. B. Perrigo, *Exclusive: OpenAI Used Kenyan Workers on less than \$2 per Hour to Make ChatGPT less Toxic*, in *Time*, January 18, 2023, testo disponibile al link: <https://time.com/6247678/openai-chatgpt-kenya-workers/> [consultato il 25 febbraio 2025].

lavoro mantenendo costante il salario o aumentandolo. L'industria delle infrastrutture computazionali sta crescendo grazie all'AI, ma i suoi stessi posti di lavoro potrebbero essere automatizzati e, trattandosi di un mercato estremamente concentrato, è improbabile che tale settore offra opportunità significative a una forza lavoro "intellettuale" globale, che potrebbe anzi essere sulla strada dell'obsolescenza.¹⁸

Pertanto, l'AI potrebbe aprire la porta a un mondo in cui la maggior parte delle funzioni intellettuali sta per essere automatizzata e gli esseri umani, il cui lavoro "costa" più del funzionamento dei sistemi AI,¹⁹ saranno esclusi dalla possibilità di "vendere" la propria forza lavoro intellettuale. In altre parole, gli esseri umani, resi disoccupati da questa automazione, non avranno sufficienti alternative di impiego. Alla luce di questa dinamica, sostengo che, attraverso l'automazione dei compiti intellettuali, i sistemi di AI si stiano appropriando del bene comune della *capacità di usare il nostro intelletto e di trarne valore economico*. Quest'ultima può essere definita come *capacità intellettuale economicamente rilevante*.

Elinor Ostrom fornisce la nozione più nota di beni comuni: si tratta di risorse il cui consumo riduce la disponibilità per altri e dalla quale, in linea di principio, alcune persone possono essere escluse.²⁰ Questa descrizione include sia le caratteristiche del bene sia la sua gestione, comprese le pretese giuridiche su di esso. Ai fini del presente scritto, è più utile tuttavia una definizione più ampia, che consente di esaminare separatamente i profili relativi alle pretese giuridiche e alla gestione. Una nozione

18. J. Vipra, S. Myers West, *Computational Power and AI*, AI Now Institute 2023, testo disponibile al link: <https://ainowinstitute.org/publication/policy/compute-and-ai> [consultato il 25 febbraio 2025].

19. Anche questo è un presupposto significativo. I compiti possono essere automatizzabili, ma i costi energetici per automatizzarli utilizzando il calcolo potrebbero essere proibitivi. In J. Vipra, A. Korinek, *Market Concentration Implications of Foundation Models*, in *arXiv*, Brookings Working Paper, 9, 2023, testo disponibile al link: <https://arxiv.org/abs/2311.01550> [consultato il 25 febbraio 2025], hanno dimostrato che i costi fissi di calcolo per l'addestramento dei modelli sono elevati, ma il costo marginale di utilizzo di un modello è molto basso. Goldman Sachs (si veda *supra* la nota 5) stima che il costo dell'utilizzo dell'AI sia in realtà sei volte superiore al costo del lavoro a parità di qualità del prodotto. Tuttavia, considerato che l'utilizzo dell'AI sta portando a licenziamenti, possiamo ipotizzare che essa sia più economica della manodopera quando le aziende non sono particolarmente interessate ad avere una qualità di livello umano nella loro produzione.

20. E. Ostrom, C. Hess, *Private and Common Property Rights*, in B. Bouckaert, G. De Geest (a cura di), *Encyclopedia of Law and Economics*, I vol., *The History and Methodology of Law and Economics*, Elgar 2000, 332-379.

più generale è fornita da Agrawal e altri, che nella loro rassegna dello stato della ricerca sui beni comuni li definiscono come “resources used or governed by groups of heterogeneous users through agreed-upon institutional arrangements”.²¹ Lavoro con questa nozione generale ulteriormente qualificata come segue.

In primo luogo, l'intelligenza economicamente rilevante è prodotta e governata socialmente. Tutta l'intelligenza è “sociale” e prodotta socialmente, ma l'intelligenza come risorsa non è necessariamente governata socialmente. L'intelligenza economicamente rilevante è governata socialmente, per definizione, *attraverso* l'economia. Questa nozione di intelligenza come prodotta e/o governata socialmente, intesa come “intelletto generale” in Marx, è variamente esplorata nei campi della cognizione distribuita e della psicologia storico-culturale.²²

In secondo luogo, l'interesse all'appropriazione è un interesse al *potenziale* del bene. Si è interessati al potenziale dell'intelligenza più che all'intelligenza stessa. Per questo motivo, il bene che viene appropriato, in realtà, è la *capacità* intellettuale economicamente rilevante. Hess ha mostrato che una caratteristica fondamentale dei beni comuni consiste proprio nel loro essere vulnerabili all'appropriazione.²³ L'intelligenza economicamente rilevante non è stata finora vulnerabile alle dinamiche di appropriazione, e quindi è *proprio* grazie all'introduzione dei sistemi di AI in un sistema di produzione capitalistico che essa diventa un bene comune.

La descrizione, per quanto parziale, della capacità intellettuale economicamente rilevante come bene comune mostra i punti di contatto con quella di bene comune fondiario. L'appropriazione dei beni comuni fondiari rappresentò la separazione della terra dal lavoratore; l'appropriazione della capacità intellettuale economicamente rilevante rappresenta la separazione della capacità intellettuale dal lavoratore. In un ecosistema produttivo ad automazione generale, il lavoratore non ha più nemmeno la sua forza lavoro da vendere. Il processo è di pauperizzazione piuttosto che di proletarizzazione.

La letteratura sulla dequalificazione derivante dai sistemi di AI fornisce indizi in questa direzione. Lavoratori esterni ai tradizionali ambienti d'uf-

21. A. Agrawal, J. Erbaugh, N. Pradhan, *The Commons*, in *Annual Reviews*, 48, 2023, 531-558.

22. Per la prima, si veda M. Pasquinelli, *On the Origins of Marx's General Intellect*, in *Radical Philosophy*, June 2, 2019, 43-56.

23. C. Hess, *Mapping New Commons*, 12th Biennial Conference of the International Association for the Study of the Commons (Cheltenham, July 14-18, 2008), 2008, testo disponibile al link: https://dlc.dlib.indiana.edu/dlc/bitstream/handle/10535/304/Mapping_the_NewCommons.pdf [consultato il 25 febbraio 2025].

ficio – per esempio lavoratori agricoli – “soprattutto nel settore dell’agricoltura estensiva” –, lavoratori nei servizi sanitari non istituzionali, docenti scolastici – sono spesso reclutati per creare set di dati per l’addestramento dei modelli di AI. Questi tipi di lavoratori sono esperti nei propri settori, ma la loro riduzione a raccoglitori e annotatori di dati li dequalifica.²⁴ Soprattutto nei settori della medicina e dell’istruzione, diversi studi hanno messo in guardia dalle conseguenze della dequalificazione dovuta all’AI.²⁵ Le analisi contenute in questo capitolo riguarda la dequalificazione, ma in un contesto di automazione generale, privatizzata e centralizzata.

3. Lacune giuridiche e *default* normativi

Lo sviluppo di nuove tecnologie spesso crea (o è reso possibile da) lacune giuridiche, soprattutto se tale sviluppo è abbastanza dirompente da modificare le relazioni economiche o sociali. Se la società non è in grado di deliberare e decidere collettivamente il quadro giuridico appropriato per le nuove tecnologie, il trattamento giuridico concreto di queste ultime emerge nella pratica attraverso forme di “regolamentazione di *default*”. Tali “*default* normativi” non sono necessariamente il modo più efficiente di incorporare le nuove tecnologie nella società, ma possono essere persistenti o “vischiosi”. Di fatto, essi consistono in regimi normativi che emergono a causa di una combinazione di forze di mercato, pressioni lobbistiche e molti altri fattori. Essi, inoltre, a prescindere dal loro contenuto, finiscono per essere sostenuti e sanzionati dagli ordinamenti statali.

La corrente dottrinale del c.d. costituzionalismo digitale riconosce l’esistenza di tali combinazioni di lacune/*default* normativi, e ritiene che esse impongano l’adozione di norme “costitutive” e “limitative” negli ecosistemi digitali.²⁶ Qualcosa di simile al concetto di “*default* normativo” si trova

24. Cfr. N. Sambasivan, R. Veeraraghavan, *The Deskilling of Domain Expertise in AI Development*, Proceedings of the 2022 CHI Conference on Human Factors in Computing Systems, 2022, 1-14, testo disponibile al link: <https://dl.acm.org/doi/10.1145/3491102.3517578> [consultato il 25 febbraio 2025].

25. Cfr. L.D. Dias Duran, *Deskilling of Medical Professionals: An Unintended Consequence of AI Implementation?*, in *Giornale di Filosofia*, 2/2021, 47-60; J. Hughes, *Deskilling of Teaching and the Case for Intelligent Tutoring Systems*, in *Journal of Ethics and Emerging Technologies*, 2/2021, 1-16; K. Nakagawa *et al.*, *AI in Pathology: What Could Possibly Go Wrong?*, in *Seminars in Diagnostic Pathology*, 2/2023, 100-108.

26. Si veda ad esempio G. Teubner, A. Jr Golia, *Societal Constitutionalism in the Digital World: An Introduction*, in A. Jr Golia, G. Teubner (a cura di), *Indiana Journal*

anche in Pistor, che sostiene che le caratteristiche che rendono alcuni beni “capitale” ai fini dei processi produttivi (uso prioritario, durata, convertibilità, universalità) in realtà non siano qualità intrinseche, che il diritto “riconosce” e disciplina; bensì che esse siano in qualche modo costituite da istituti giuridici.²⁷ Un’analisi utile può essere individuata anche nella descrizione compiuta da Marx dei *Factory Acts* inglesi, che mostra come essi, invece di essere il prodotto della regolamentazione di uno Stato neutrale, siano nati da una combinazione di fattori economici e politici orientati in una specifica direzione.²⁸ L’approccio è quello del materialismo storico: il diritto non rappresenta necessariamente il risultato di un procedimento di produzione normativa – magari parlamentare – razionale ed egualitario, ma si sviluppa attraverso processi storicamente determinati, incorporando in modo disomogeneo gli interessi di diversi gruppi e gli ideali da essi sostenuti. Il potere economico e gli antagonismi di classe sono i principali artefici della creazione del diritto e lo Stato non può essere collocato al di fuori del modo di produzione come un attore disinteressato.²⁹ Lo stesso approccio viene riformulato nelle correnti di “*law & political economy*”, che comprende le opere di Pistor.

Le imprese specializzate nell’offrire servizi di piattaforma digitale sono entrate nei mercati in una situazione di lacuna giuridica, che ha consentito (e consentono) di estrarre valore dagli altri attori dell’economia, nonostante l’azione delle autorità *antitrust*. Analogamente, le appropriazioni derivanti dall’uso di sistemi AI sono rese possibili da lacune giuridiche e *default*. Se si consente che le lacune persistano, si trasformano in *default* normativi. È vero che le azioni legali in materia di proprietà intellettuale e l’AI Act nell’UE, menzionati in precedenza, costituiscono ostacoli a tali processi di appropriazione, ma finora non sembrano riuscire a impedirli. Le imprese di AI potrebbero essere in grado di proseguirli, compensando i titolari dei diritti d’autore e rispettando le normative basate sul rischio (come appunto l’AI Act). Ad esempio, OpenAI ha firmato accordi di licenza con Associated Press e Shutterstock e sta offrendo ad alcune testate

of Global Legal Studies. Digital Constitution: On the Transformative Potential of Societal Constitutionalism, 2/2023, 1-24.

27. K. Pistor, *The Code of Capital: How the Law Creates Wealth and Inequality*, Princeton University Press 2019.

28. D. McLoughlin, T. Hürzeler, *Marx on the Factory Act: Law, Exploitation, and Class Struggle*, in P. O’Connell, U. Özsü (a cura di), *Research Handbook on Law and Marxism*, Elgar 2021, 21-34.

29. *Ibidem*.

giornalistiche appena un milione di dollari l'anno per i loro contenuti.³⁰ Tuttavia, questi sviluppi possono ancora condurre a “*default* normativi” che consentono l'appropriazione di capacità intellettuali economicamente rilevanti. Per questo motivo, per affrontare l'impatto economico dell'AI è necessaria una prospettiva più ampia.

Questi elementi, peraltro, evidenziano ulteriormente la necessità di “pensare” in termini costituzionali. Alcune questioni fondamentali di *governance* economica possono trovare risposta in quello che potremmo chiamare costituzionalismo economico digitale.³¹ Pensare a tali questioni significa anzitutto mettere in discussione i “*default* normativi” in cui l'industria dell'AI generativa si muove.

Occorre tuttavia essere consapevoli che qualsiasi “nuovo” costituzionalismo si basa su costituzioni esistenti, con fondamentali differenze di contenuto e costruzioni dogmatiche. Queste costituzioni “analogiche” riflettono le priorità e le gerarchie di valori delle comunità o dei gruppi di interesse dei rispettivi Stati. La trasposizione di queste costruzioni e gerarchie in una “costituzione digitale” implica necessariamente una loro trasfigurazione. Quali caratteristiche “analogiche” saranno trasferite in una potenziale costituzione digitale dipenderà dal processo concreto che porterà all'effettiva creazione di tale costituzione digitale.

4. Mettere in discussione i *default* normativi: il caso delle appropriazioni fondiarie

Le appropriazioni fondiarie sono un esempio di come un “*default* normativo” si sia stabilizzato grazie all'alleanza con gli interessi di alcuni gruppi economici. Tra il 1793 e il 1815, l'8,9% di tutta la terra inglese fu recintata e furono conferiti diritti di proprietà privata su di essa.³² I “*commons*” precedenti all'appropriazione possono essere intesi sia come luogo sia come insieme di diritti di accesso.³³ Più specificamente, gran parte dei

30. S. Patel, S. Palazzolo, *OpenAI Offers Publishers as Little as \$1 Million a Year*, in *The Information*, January 4, 2024, testo disponibile al link: <https://www.theinformation.com/articles/openai-offers-publishers-as-little-as-1-million-a-year> [consultato il 25 febbraio 2025].

31. A. Jr. Golia, *Taxing Data as an Instrument of Economic Digital Constitutionalism: Elements for a Normative Agenda*, in *European Law Open*, 2024, testo disponibile al link: <https://ssrn.com/abstract=4807415> [consultato il 25 febbraio 2025].

32. M. Empson, “*Kill All the Gentlemen*”: *Class Struggle and Change in the English Countryside*, Bookmarks Publications 2018.

33. A. Greer, *Commons and Enclosure in the Colonization of North America*, in *The American Historical Review*, 2/2012, 365-386.

terreni appropriati faceva parte di un sistema di campi aperti, in cui ogni famiglia aveva diritti su una porzione di terra, oltre a diritti su un ecosistema gestito dalla comunità, che comprendeva il pascolo e altre attività.³⁴ Alcuni di questi diritti variavano anche in base al periodo dell'anno.³⁵

Le appropriazioni fondiarie, insieme ad altri fattori come la guerra e nuove leggi, portarono alla formazione – di fatto, forzata – della classe operaia inglese e hanno contribuito ai processi di colonizzazione.³⁶ Il movimento delle appropriazioni fondiarie fu brutale nella sua applicazione, coadiuvato da “fair rules of property and law laid down by a Parliament of property-owners and lawyers”.³⁷

L'ideologia sottostante l'appropriazione fondiaria si basava su due grandi presupposti: in primo luogo, che essa avrebbe portato a una maggiore produttività e a rendite più alte; in secondo luogo, che i beni comuni sostenevano un sistema di indisciplina e barbarie generale.³⁸ In realtà, la gestione attiva del sistema dei campi aperti evitava la “tragedia dei beni comuni” e portava a un'innovazione agricola sostenuta, anche se a un ritmo più lento rispetto agli anni successivi all'appropriazione.³⁹

Le appropriazioni fondiarie peggiorarono le condizioni della popolazione più povera. Inoltre, crearono un'abbondante manodopera per la fabbrica, che a sua volta diede luogo alle condizioni politiche per consentire l'importazione di grano a basso costo.⁴⁰ Ciò condusse a un forte

34. S. Fairlie, *A Short History of Enclosure in Britain*, in *The Land*, 7/2009, 16-31.

35. G. Clark, *Commons Sense: Common Property Rights, Efficiency, and Institutional Change*, in *The Journal of Economic History*, 1/1998, 73-102.

36. E. Thompson, *The Making of the English Working Class*, Vintage Books 1966 [1^a ed.]; E. Thompson, *Customs in Common: Studies in Traditional Popular Culture*, The New Press 1993.

37. E. Thompson, *The Making*, cit.

38. Si veda, ad esempio, Locke: “[God gave the Earth] to the use of the industrious and rational, (and labour was to be his title to it;) not to the fancy or covetousness of the quarrelsome and contentious”. J. Locke, *Two Treatises of Government* (1690). Cfr. E. Thompson, *The Making*, cit.; K. Marx, *Chapter Twenty-seven: Expropriation of the Agricultural Population from The Land*, in *Capital*, I vol., LeftWord 2010.

39. S. Fairlie, *A Short History*, cit. Ancora oggi, uno degli postulati preferiti dai teorici del neoliberismo è quello della “tragedia dei beni comuni”: la mancanza di delimitazione dei diritti di proprietà privata si suppone porti a un uso eccessivo della risorsa comune. Pur essendo presentata come un’inevitabilità matematica, la tragedia dei beni comuni non si basa né su fatti storici né su analisi solide. Il suo autore, Garrett Hardin, ha in seguito ritrattato la sua affermazione affermando che la “tragedia” sarebbe presente solo nei beni comuni non gestiti.

40. K. Marx, *Chapter Thirty: Reaction of the Agricultural Revolution on Industry. Creation of the Home-market for Industrial Capital*, in *Capital*, I vol., cit.

declino dell'economia agricola inglese e a una diminuzione del tenore di vita dei braccianti senza terra. Le appropriazioni fondiarie portarono ad alcuni aumenti di produttività, ma i relativi benefici non furono distribuiti in modo diffuso e si verificarono a spese dei nuovi braccianti senza terra. Un'analisi di un'ampia serie di dati sui valori fondiari tra il 1500 e il 1912 ha rilevato che il guadagno netto di efficienza derivante dalle appropriazioni fondiarie fu al massimo del tre o quattro percento.⁴¹ Ovviamente, occorre fare attenzione a non confondere l'esistenza di un bene comune con un perfetto equalitarismo. Se le società rurali e agrarie hanno generalmente sofferto a causa delle appropriazioni fondiarie, anche il periodo precedente a tali appropriazioni era caratterizzato da abusi e sfruttamento.⁴²

Possiamo ora evidenziare alcune somiglianze e differenze tra le appropriazioni fondiarie e i prodotti AI.

In primo luogo, l'appropriazione fondiaria in Europa ha portato ad alcuni aumenti di produttività; l'AI, in base alle ipotesi ampiamente accettate, porterà a elevati aumenti di produttività. In secondo luogo, le appropriazioni fondiarie sono consistite a tutti gli effetti in privazioni, operate in modo violento e sostenute dallo Stato, dei diritti dei contadini sulla terra; l'ampia diffusione dei modelli di AI rappresenta una sottrazione *di fatto* dei diritti personali sulle capacità intellettuali economicamente rilevanti. I sistemi AI utilizzano anche i dati creati dalle persone per poter effettuare tale sottrazione. In terzo luogo, le appropriazioni fondiarie hanno posto fine a un sistema misto di diritti privati-comuni. Questa combinazione, sebbene diversa nelle sue specificità, è simile ai diritti personali che insistono sulle capacità intellettuali: chiunque può usare le capacità intellettuali, ma i loro frutti sono privat(izzati) e la stessa trasmissione di molte conoscenze e competenze è privatizzata. In quarto luogo, le appropriazioni fondiarie portarono a una diffusa povertà, dovuta all'assenza di misure compensative. I modelli di AI rischiano di "espropriare" i lavoratori intellettuali. Le aziende di AI non forniscono un compenso per l'appropriazione della capacità intellettuale economicamente rilevante, e nemmeno per i dati acquisiti. Infine, le appropriazioni fondiarie creeranno un ampio bacino di manodopera per la fabbrica. Le appropriazioni derivanti dall'introduzione dei prodotti AI non sembrano dar luogo ad alcuno sbocco immediato in termini di posti di lavoro, in tal modo aumentando probabilmente le dinamiche espropriative e la povertà generale in assenza di interventi.

41. G. Clark, *Commons Sense*, cit.

42. E. Thompson, *The Making*, cit.

5. Contestare le appropriazioni basate sull'AI

Ci furono alcuni tentativi radicali di impedire le appropriazioni fon-
diarie in Inghilterra. I *commoners* reagirono, anche illegalmente, quando
si ritennero abbastanza forti per farlo e accettarono le appropriazioni in
altri casi.⁴³ La resistenza fu sia violenta che non violenta, con petizioni,
proteste, incendi di proprietà e distruzione di recinti e coltivazioni. Alcuni
diritti consuetudinari furono ripristinati e il processo di appropriazione
fu in alcuni casi rallentato.⁴⁴ In definitiva, l'appoggio dello Stato garantì
che le appropriazioni andassero avanti e che il movimento terminasse solo
quando le classi medie furono toccate e il “miglioramento della terra” ces-
sò di essere una priorità economica per lo Stato.⁴⁵

Nel campo dell'AI, un tentativo significativo di impedire l'appropria-
zione è stato lo sciopero della Writers' Guild of America (WGA). In una
sintesi dei termini del conseguente Accordo minimo di base (MBA) del
2023 si legge: “AI can't write or rewrite literary material, and AI-gene-
rated material will not be considered source material under the MBA,
meaning that AI-generated material can't be used to undermine a wri-
ter's credit or separated rights” e “A writer can choose to use AI when
performing writing services, if the company consents and provided that
the writer follows applicable company policies, but the company can't
require the writer to use AI software (e.g., ChatGPT) when performing
writing services”.⁴⁶ Anche la Screen Actors' Guild di Hollywood (SAG-
AFTRA) ha avanzato richieste simili. Sebbene la vittoria della WGA sia
significativa, è già emersa la notizia che Meta ha reclutato attori di fama
internazionale per addestrare il *software* di riconoscimento delle emo-
zioni. Il contratto per questo lavoro proibiva l'uso dell'immagine degli
attori per scopi commerciali, ma prevedeva anche che gli attori rinun-
ciassero ad alcuni diritti in modo perpetuo.⁴⁷ Si può anche sostenere che

43. J. Neeson, *The Opponents of Enclosure in Eighteenth-century Northamptonshire*, in *Past & Present*, 105/1984, 114-139.

44. M. Empson, “Kill All the Gentlemen”, cit.

45. S. Fairlie, *A Short History*, cit.

46. Writers Guild of America, *Summary of the 2023 WGA MBA*, testo disponibile al link: <https://www.wga.org/contracts/contracts/mba/summary-of-the-2023-wga-mba> [consultato il 25 febbraio 2025].

47. E. Guo, *How Meta and AI Companies Recruited Striking Actors to Train AI*, in *MIT Technology Review*, October 19, 2023, testo disponibile al link: <https://www.technologyreview.com/2023/10/19/1081974/meta-realeyes-artificial-intelligence-hollywood-actors-strike/#:~:text=Hollywood%20actors%20are%20on%20strike,make%20avatars%20appear%20more%20human> [consultato il 25 febbraio 2025].

l’addestramento di un modello AI non è di per sé uno scopo commerciale, ma il modello può comunque essere utilizzato per scopi commerciali. L’esempio precedente dimostra che una volta che le capacità tecnologiche vengono immesse, è quasi impossibile riportare indietro l’orologio e annullarne gli effetti. Inoltre, non è saggio sostenere che i significativi aumenti di produttività ottenuti grazie alle nuove tecnologie non debbano essere assolutamente realizzati.

Un diverso modo per rispondere ai tentativi di appropriazione consiste nel gestire da vicino i beni comuni e incorporare nuove tecnologie, in modo da ottenere incrementi di produttività anche senza appropriazione. Vari progetti di collettivizzazione e nazionalizzazione delle terre rientrano in questa categoria. Un esempio interessante è quello della legge indiana Scheduled Tribes and Other Traditional Forest Dwellers (Recognition of Rights), del 2006, frutto di un movimento su larga scala degli abitanti delle foreste indiane.⁴⁸ La legge riconosce i diritti comuni degli abitanti delle foreste sui prodotti minori, sul pascolo, sulla pesca e sull’accesso ai corpi idrici. Contiene restrizioni più severe sull’acquisizione di terreni ed esclude i diritti di caccia. Sebbene non sia impossibile costruire l’infrastruttura globale necessaria per gestire i beni comuni dell’AI, ad oggi, la costruzione di una tale infrastruttura non è nemmeno iniziata. Potrebbe essere straordinariamente difficile da costruire e potrebbe richiedere molto tempo, rendendo necessari approcci alternativi o almeno risposte provvisorie all’appropriazione.

Una risposta relativamente poco esplorata è quella di Thomas Paine in *Agrarian Justice*.⁴⁹ La sua posizione è repubblicana e non rientra nella tradizione socialista; potremmo definirla libertaria (radicale) o addirittura liberale, poiché non cerca di socializzare la terra o di tornare a uno stato precedente alla proprietà privata, ed è basata su principi prescrittivi.⁵⁰ *Agrarian Justice* ha avuto un ruolo centrale nel cristallizzare le opinioni e le azioni di una parte radicale dei nuovi braccianti e lavoratori diseredati.⁵¹

48. K. Kumar, J.M. Kerr, *Democratic Assertions: The Making of India’s Recognition of Forest Rights Act*, in *Development and Change*, 3/2012, 751-771.

49. T. Paine, *Agrarian Justice*, testo disponibile al link: <https://archive.org> [consultato il 25 febbraio 2025].

50. A scanso di equivoci, non intendo confrontare i meriti relativi delle tradizioni liberali e socialiste, ma classificare il pensiero di Paine. È importante sottolineare che la sua esplorazione non preclude soluzioni socialiste alle appropriazioni derivanti dall’utilizzo dell’AI.

51. E. Thompson, *The Making*, cit.

L'argomentazione di Paine è la seguente: l'agricoltura e la manifattura, altrimenti dette "civiltà", creano progresso ma anche povertà dove prima non ce n'era. Inoltre, aumentano la disuguaglianza, lasciando alcune persone in condizioni peggiori rispetto a prima. Se, chiaramente, non è possibile abbandonare l'agricoltura e la manifattura, dovremmo fare comunque in modo che questi processi non lascino nessuno in condizioni peggiori. Secondo Paine, la terra è in primo luogo una proprietà comune di tutta l'umanità, tanto che ogni uomo che nasce ha diritti di proprietà su di essa. La coltivazione aumenta la produttività e fa nascere l'idea di proprietà fondiaria. Non potendo separare la coltivazione dalla terra, questa idea associa il diritto sui prodotti coltivati al diritto sulla terra stessa. Ma poiché è l'umanità intera ad avere un diritto su tutta la terra, ogni proprietario di terra coltivata deve pagare una rendita all'umanità. Questa rendita separa i diritti sui prodotti coltivati e sulla terra. Il diritto sui prodotti coltivati appartiene ancora a chi ha lavorato la terra o a chi l'ha ereditata o acquistata. Ma la rendita fondiaria è dovuta perché una risorsa comune è stata appropriata o affittata per un guadagno privato.

Paine proponeva inoltre che la rendita fondiaria venisse versata in un fondo nazionale per finanziare una sorta di reddito universale di base *una tantum* per tutte le persone di età superiore ai 21 anni e un pagamento annuale per tutte le persone di età superiore ai 50 anni. Proponeva che esso assumesse la forma di una tassa sulla proprietà (fondiaria), da pagare al momento della successione ereditaria, fissata al 10% del valore. Paine vedeva il sistema come un mezzo per prevenire, piuttosto che alleviare, la povertà e come un sistema basato sulla giustizia piuttosto che sulla carità. Lo vedeva anche come un sistema che preservava la proprietà privata e distribuiva i benefici della crescita economica.

Come è facile intuire, tali argomentazioni sono in larga parte applicabili all'AI. La capacità intellettuale economicamente rilevante è proprietà comune di tutta l'umanità; l'AI aumenta la produttività, ma privatizza la capacità intellettuale insieme al suo prodotto. Non è possibile "rimettere il genio dell'AI nella lampada" una volta liberato; pertanto, all'umanità è dovuta una "rendita digitale" per l'appropriazione unilaterale della capacità intellettuale economicamente rilevante. Ciò conduce alla proposta di un'imposizione fiscale legata a (una qualche nozione del) valore dell'AI, che finanzierebbe un UBI.⁵²

52. In effetti, la stessa opera *Agrarian Justice* è stata utilizzata per giustificare forme di UBI: si veda P. Van Parijs, Y. Vanderborght, *Basic Income: A Radical Proposal for a Free Society and a Sane Economy*, Harvard University Press 2017.

6. Che fare?

Una rendita digitale – cioè un’imposizione fiscale – modellata sulla rendita fondiaria di Paine sembra un corollario naturale, in termini di politica del diritto. Gli attuali prodotti AI si basano su talento e innovazione (algoritmi), dati e potenza di calcolo (o capacità computazionale). Il talento è fornito da poche persone ed è paragonabile alla coltivazione della terra. La produzione di capacità computazionale si basa sul lavoro di molte più persone in una catena del valore estremamente concentrata. Tuttavia, per un’imposizione fiscale di questo tipo, i dati sono un candidato migliore rispetto alla capacità computazionale in quanto: 1) non esiste un legame diretto tra tutte le persone, i loro diritti e contributi e la capacità computazionale (i fornitori di dati sono molto più numerosi e diffusi dei fornitori di capacità computazionale); 2) dal momento che la catena del valore dei sistemi computazionali è così concentrata e sbilanciata a favore di pochi Stati e aziende, è meno probabile che ci sia un’equa remunerazione per tutte le persone; 3) esiste già un corposo e crescente filone di misure politiche, pratiche e riflessioni sui diritti relativi ai dati a livello europeo e nazionale, e persino sul valore dei dati che confluiscono in un UBI;⁵³ 4) questa rendita potrebbe funzionare come una versione della *Tobin tax*, ed essere quindi volta a disincentivare l’uso eccessivo o tossico dei dati.

Si può affermare che i dati siano un buon indicatore delle capacità intellettuali economicamente rilevanti, anche se non sono certamente identici, in quanto: 1) è praticamente impossibile separare e determinare il valore esatto dei dati generati dal comportamento di una persona; 2) un *data point* ha un valore economico maggiore in combinazione con altri *data point*; 3) a parità di capacità computazionale, in generale i modelli di AI funzionano meglio con una maggiore quantità e diversificazione dei dati.⁵⁴

È bene sottolineare che i dati sono qui utilizzati solo come equivalenti a fini impositivi, in quanto, allo stato attuale della tecnologia, essi presentano le caratteristiche sopra descritte. Ma i dati non corrispondono esattamente alla capacità intellettuale economicamente rilevante. Soprattutto se e quando verranno sviluppati nuovi metodi di addestramento dei modelli di AI, che non si basano su grandi quantità di dati, i dati potrebbero non

53. J. Lamchek, *The Right to Benefit from Big Data Progress: Another Argument for Universal Basic Income*, in *Völkerrechtsblog*, June 8, 2020, testo disponibile al link: <https://voelkerrechtsblog.org/the-right-to-benefit-from-big-data-progress> [consultato il 25 febbraio 2025].

54. R. Anil *et al.*, *PaLM 2 Technical Report*, in *arXiv*, May 17, 2023, testo disponibile al link: <http://arxiv.org/abs/2305.10403> [consultato il 25 febbraio 2025].

costituire più un buon equivalente per tale imposizione fiscale. Tuttavia, finora sembra che i modelli di AI siano principalmente disegnati per fare affidamento su dati generati dall'uomo: quando i modelli sono addestrati su dati generati dal modello stesso la qualità dei loro risultati ne risente.⁵⁵

L'imposizione fiscale sui dati è una sfida piena di problemi concettuali e applicativi. È difficile determinare la proprietà dei dati, il loro valore, la fonte di quest'ultimo e il momento in cui tassarli. Molti di questi problemi, peraltro, nascono dal fatto che l'imposta sui dati viene trattata come un sostituto dell'imposta sul reddito.⁵⁶ Molte delle caratteristiche specifiche di un tale sistema dovrebbero essere determinate democraticamente, ma si può riconoscere che una tassa sulla quantità di dati utilizzati da un modello può servire a finanziare un fondo destinato esclusivamente al pagamento dell'UBI. Questa proposta di rendita digitale non è un'imposta sul reddito, sul capitale, sul consumo o sulla proprietà. È più simile a una *royalty* che a una tassa, perché è un prelievo derivante dalla concessione sull'estrazione di una risorsa (spesso) pubblica.⁵⁷ Un sistema di amministrazione delle rendite digitali sarebbe probabilmente più semplice rispetto a molte altre proposte di "tassazione digitale", perché nel caso dei modelli AI esiste un volume e un punto di tassazione logicamente specifici: la fase di addestramento dei modelli di base e potenzialmente anche la fase di messa a punto. Per gli LLM, è possibile determinare approssimativamente quanti dati sono stati utilizzati per addestrare il modello esaminando quanta potenza di calcolo è stata utilizzata per farlo. Allo stesso tempo, la rendita digitale può essere attuata nella forma di un'imposta diretta, per gigabyte, sui dati utilizzati per l'addestramento.

Un quadro di riferimento per la rendita digitale evita anche le insidie di molti approcci basati sulla "proprietà dei dati", che tendono a creare disuguaglianze compensando le persone per la quantità e il valore dei dati che creano. Una tassa di questo tipo, inoltre, non è legata alla redditività delle entità di sviluppo dell'AI, che possono essere poco redditizie nel breve periodo.

La questione di *quanto* tassare presenta maggiori difficoltà. Paine suggerisce una tassa del 10% sul valore della proprietà in modo piuttosto arbitrario, apparentemente per arrivare a un reddito di base sostenibile. In questo senso potrebbe essere utile determinare l'aliquota fiscale lavorando a ritroso a partire da un reddito di base desiderato o ottimale. Questo

55. I. Shumailov *et al.*, *AI Models Collapse When Trained on Recursively Generated Data*, in *Nature*, 631/2024, 755-759.

56. O. Marian, *Taxing Data*, in *BYU Law Review*, 2/2022, 511-576.

57. *Ibidem*.

approccio incontrerà dei problemi, in quanto un’aliquota fiscale così ottenuta potrebbe avere conseguenze indesiderate sull’offerta di prodotti AI. Ma altri sistemi simili all’UBI sembrano fissare quella fiscale in modo altrettanto arbitrario, ad esempio l’aliquota sui ricavi lordi delle compagnie petrolifere applicata dall’Alaska e versata al Fondo permanente dell’Alaska, che versa un certo reddito a tutti i residenti dell’Alaska.⁵⁸

Il fatto che la rendita digitale sia, appunto, un tipo di rendita può essere un modo utile per determinare l’aliquota fiscale. La parola “rendita” ha un significato specifico in economia, ma in senso colloquiale essa si riferisce al valore attribuito all’accesso temporaneo a un bene. La rendita fondiaria di Paine è il compenso per l’accesso temporaneo a un terreno di uso comune, mentre la rendita digitale è il compenso per l’accesso temporaneo ai dati. In un mercato, la rendita fondiaria si ottiene attraverso le dinamiche della domanda e dell’offerta, ma questo approccio potrebbe non essere adatto alle caratteristiche specifiche della rendita digitale. È più utile, allora, pensare alla rendita in modo più elementare: in teoria, la rendita fondiaria dovrebbe essere almeno pari al reddito che il proprietario del terreno avrebbe guadagnato lavorando il terreno stesso, meno il costo-opportunità di lavorare il terreno. Nel caso della rendita digitale, e accettando l’ipotesi che l’AI porti a una situazione di automazione generale o quasi – il costo-opportunità consiste nel valore del tempo libero. Chiaramente, la determinazione dei valori esatti di questi parametri è più adatta a studi separati e, in ogni caso, non è chiaro se un tale calcolo possa fornire un UBI sufficiente, il che significa che anche la determinazione del metodo di calcolo dovrebbe derivare da processi deliberativi e politici.

Ancora, legare l’accesso all’UBI al suo finanziamento tramite rendita digitale, conforma tale accesso come un diritto invece che un’elemosina, in modo simile al diritto di beneficiare del progresso scientifico.⁵⁹ È importante che l’idea secondo cui, con l’automazione generale, tutte le persone possano godere di ricchezza – idea di per sé emancipatoria – non venga trasformata in carità da coloro che controllano i mezzi di questa automazione. È anche importante evitare di inquadrare la maggior parte degli esseri umani come inutili o superflui in un mondo del genere. La tendenza a generalizzare l’automazione riduce in modo unilaterale la capacità umana di guadagnarsi da vivere; la teoria di Paine ci permette di “vedere” questo processo e, contemporaneamente, di concettualizzare una qualche forma di compensazione.

58. *Ibidem*.

59. J. Lamchek, *The Right to Benefit*, cit.

7. Problematiche derivanti dalla natura globale delle appropriazioni

Ovviamente, le riflessioni del presente capitolo lasciano senza risposta la questione della cooperazione internazionale. Mentre la capacità di usare l'intelletto è appannaggio di ogni persona, la “rilevanza economica” viene assegnata attraverso catene del valore globali profondamente diseguali. Anche nel settore in esame, tutte le aziende leader nel settore AI sono statunitensi; i lavoratori (a cottimo) che annotano i dati per i modelli di AI per cifre irrigorite vivono nel Sud del mondo; e la generazione di dati ha una diffusione geografica disomogenea.

Le appropriazioni fondiarie sono state diverse in ogni parte del mondo, a seconda dei rispettivi assetti e delle forze che le hanno determinate. Tuttavia, in Inghilterra esse sono servite da modello per il colonialismo.⁶⁰ Inoltre, alcuni studiosi hanno mostrato che lo stesso spirito “civilizzatore” che rappresentò una delle spinte propulsive del colonialismo si sia trovato alla base anche delle appropriazioni fondiarie.⁶¹ La concezione dei diritti fondiari di Paine escludeva gli indigeni delle Americhe: questi ultimi non facevano parte del “pubblico” e le loro rivendicazioni sulla terra non costituivano un bene pubblico nella sua impostazione.⁶² Il suo punto di vista sulle popolazioni indigene delle Americhe e sul colonialismo è stato problematico ed è mutato nel tempo, ma, per quanto riguarda i diritti fondiari, il suo pensiero costituisce una notevole eccezione.⁶³ Poiché l'equivalente prescelto in questa sede a fini impositivi sono i dati, la questione internazionale e la distribuzione del valore sono ancora più rilevanti. La generazione dei dati varia da Stato a Stato e un sistema globale di raccolta delle rendite dei dati potrebbe incentivare una raccolta eccessiva.

8. Osservazioni conclusive

Gli approcci regolatori basati su teorie neoliberali vorrebbero che le nuove tecnologie non fossero disciplinate “troppo presto”, o prima che il mercato abbia avuto la possibilità di aiutarle a maturare. Tuttavia, quando si sviluppa una nuova tecnologia emergono lacune giuridiche che possono trasformarsi in “*default* normativi”, spesso dannosi. Quando una tecno-

60. E. Thompson, *The Making*, cit.

61. M. Empson, “*Kill All the Gentlemen*”, cit.

62. R. Williams, *Jefferson, the Norman Yoke, and American Indian Lands Essay*, in *Arizona Law Review*, 2/1987, 165-194.

63. J. Šklíbová, *The Influence of the Iroquois League of Nations on Thomas Paine's Political Thought*, Master's thesis, University of Pardubice 2016.

logia che sfrutta lacune normative si integra nei processi sociali (in particolare nell'economia), liberarsi di tali “*default* normativi” può risultare piuttosto gravoso, ancora di più in presenza di diritti e interessi acquisiti.

Ciò non significa che l'uso del diritto esistente per minimizzare gli aspetti negativi dell'AI sia impossibile. Diversi studiosi hanno dimostrato più di dieci anni fa che le norme sul diritto d'autore oggi esistenti possono essere applicate a quella che oggi viene chiamata AI generativa.⁶⁴ Tuttavia, anche i vincoli tipici della governance neoliberale sanciti dal diritto attuale, come la protezione della proprietà intellettuale, sono ora contestati dalle aziende di AI.⁶⁵ Tale contestazione dimostra ancora una volta che il “libero mercato” è definito in modo piuttosto arbitrario, che le lacune giuridiche giocano un ruolo importante in questa definizione, e ciò che costituisce un “*default* normativo” oggi non lo è necessariamente domani, nonostante il suo ruolo nel concetto – ristretto e artificiale – di efficienza dello scambio.

Nel contesto dell'AI, diversi studiosi hanno sottolineato che “there is flexibility not only in the design of AI technology but also in its reception”.⁶⁶ In altre parole, l'esistenza di una certa tecnologia non determina interamente i suoi effetti sulla società; la società è in grado di resistere agli effetti dannosi e cambiare il modo in cui essa è prodotta e impiegata. Analizzare i “*default* normativi” di cui si avvantaggia l'industria dell'AI e immaginare “*default*” diversi ci mostra a cosa possono aspirare i movimenti sociali e lo stesso diritto nella loro resistenza. Una risposta sociale coordinata sotto forma giuridica può impedire l'appropriazione di capacità intellettuali economicamente rilevanti e prevenire quindi l'immiserimento di massa.

Anche la rendita digitale, si badi, è una soluzione di ripiego. Di fronte a un piccolo numero di imprese che cercano di creare nuove *enclosures*, una revisione più radicale della nostra struttura socio-economica è probabilmente la risposta migliore; in sua assenza, lo sviluppo tecnologico non ha, da solo, effetti emancipatori. Tuttavia, soluzioni come la rendita digitale possono mettere in discussione i processi di accumulazione illimitata ai quali questi sviluppi tecnologici tendono.

64. Y. Liebesman, *The Wisdom of Legislating for Anticipated Technological Advancements*, in *The John Marshall Review of Intellectual Property Law*, 10/2010, 154-181.

65. Si veda, ad esempio, la tesi di Y. LeCun, *Chief AI scientist* di Meta, secondo cui i libri dovrebbero essere gratuiti: si veda K. Prescott, *Copyright Becomes the Latest Battleground for AI*, in *The Times*, January 10, 2024, testo disponibile al link: <https://www.thetimes.com/business-money/article/copyright-becomes-the-latest-battleground-for-ai-b8km3rb2p> [consultato il 25 febbraio 2025].

66. C. Gruber, *Artificial Intelligence, Affordances and Fundamental Rights*, in M. Hildebrandt, K. O'Hara (a cura di), *Life and the Law in the Era of Data-driven Agency*, Elgar 2020.

I DIVERSI OBIETTIVI DELL'IMPOSIZIONE FISCALE SUI DATI: UN'ANALISI CRITICA

Amanda Parsons*

1. Introduzione

Negli ultimi anni si è assistito a un'esplosione del fenomeno della “datificazione”, qui intesa come la trasformazione, tramite processi di digitalizzazione, delle informazioni sulle persone in un bene economico o in capitale per le imprese.¹ La datificazione e l'emersione dell'economia dei dati hanno un'enorme rilevanza politico-economica e giuridica.² I danni sociali causati dalla datificazione e le relative soluzioni giuridiche sono oggetto di vivaci dibattiti accademici e politici.³ Come evidenziato in questo volume, tuttavia, finora tali dibattiti hanno solo raramente collocato le relative soluzioni nel quadro del c.d. costituzionalismo digitale.⁴

*Associate Professor, University of Colorado Law School.

1. Cfr. S. Viljoen, *Democratic Data: A Relational Theory for Data Governance*, in *Yale Law Journal*, 2021, 573 ss., spec. 577; J. Cohen, *Between Truth and Power: The Legal Constructions of Informational Capitalism*, Oxford University Press 2019, 63 ss.; J. Sadowski, *When Data Is Capital: Datafication, Accumulation, and Extraction*, in *Big Data & Society*, 2019, 1 ss., spec. 2-5.

2. D. Schiller, *How to Think about Information*, University of Illinois Press 2007; K. Pistor, *Rule by Data: The End of Markets?*, in *Law and Contemporary Problems*, 2020, 101 ss.; A. Kapczynski, *The Law of Informational Capitalism*, in *Yale Law Journal*, 2020, 1460 ss.; K. Brennan-Marquez, D. Susser, *Privacy, Autonomy, and the Dissolution of Markets*, Knight First Amendment Institute 2022 (Data and Democracy Series), testo disponibile al link: <https://knightcolumbia.org/content/privacy-autonomy-and-the-dissolution-of-markets> [consultato il 25 febbraio 2025].

3. Si vedano *infra* le note 17 e 24.

4. A. Jr Golia, *Taxing Data as an Instrument of Economic Digital Constitutionalism: Elements for a Normative Agenda*, in *European Law Open*, 2024, 1-2.

Nell’ambito del diritto tributario, ipotesi di imposte digitali sono state proposte come possibile risposta ai problemi derivanti dalla nuova economia dei dati.⁵ A tal proposito, e sebbene le caratteristiche specifiche e gli approcci delle singole imposte digitali possano variare, questo capitolo definisce come “imposta sui dati” come ogni prelievo fiscale imposto da uno Stato al raccoglitore di dati al momento della raccolta, basato sul volume di dati raccolti in quello Stato. Sebbene le imposte sui dati implichino una molteplicità di questioni teoriche e applicative,⁶ questo capitolo affronta una domanda preliminare: quale problema tenta di risolvere un’imposizione fiscale sui dati?

Il presente capitolo sostiene che ci sono due problemi distinti, derivanti dall’emersione dell’economia dei dati, che un’imposta sui dati potrebbe essere in grado di risolvere. Affrontare questi problemi rientra negli obiettivi del costituzionalismo digitale di stabilire un quadro di garanzia dei diritti e prevenire dinamiche di potere arbitrario nell’economia dei dati.⁷

In primo luogo, un’imposta sui dati potrebbe fungere da imposta pigouviana come risposta allo sfruttamento e ai danni sociali derivanti dalle varie forme di sorveglianza e informatizzazione della vita umana.⁸ L’imposizione fiscale sulla raccolta dei dati, in tal modo, scoraggerebbe comportamenti di sfruttamento e, più in generale, dannosi, riducendoli

5. E. Adams, A. Gounardes, *A Tax on Data Could Fix New York’s Budget*, in *Wall Street Journal*, June 1, 2020 (a favore di una riforma della tassa sui dati); SB 4959, 2021 Leg., Reg. Sess. (NY 2021) (introdotta il 19 febbraio 2021); AB 6199, 2021 Gen. Assemb., Sess. (NY 2021) (introdotta il 10 marzo 2021) (proposte di legge che introducono la tassa sul *data mining* di New York); R. Avi-Yonah, C. Kim, K. Sam, *A New Framework for Digital Taxation*, in *Harvard International Law Journal*, 2022, 279 ss., spec. 337-340 (che propongono un’imposta sui dati); O. Marian, *Taxing Data*, in *Brigham Young University Law Review*, 2021, 511 ss., spec. 567-574 (che esplora i possibili progetti di una tassa sui dati).

6. A. Jr Golia, *Data Capital Tax within the Puzzle of (Economic) Digital Constitutionalism: Questions for a Comprehensive Research and Policy Agenda*, in *The Digital Constitutionalism*, May 23, 2023, testo disponibile al link: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4456628 [consultato il 25 febbraio 2025]. Molte di queste domande esulano dallo scopo di questo capitolo. In particolare, non vengono affrontate le questioni applicative relative alla progettazione concreta dell’imposta sui dati, compreso il modo in cui individuare con precisione la giurisdizione degli interessati.

7. Sebbene il costituzionalismo digitale sia un concetto ampio e complesso, questo capitolo si concentra in gran parte su come esso possa servire a proteggere i diritti delle persone e i valori democratici nel contesto del crescente e concentrato potere economico e politico detenuto dalle imprese digitali (c.d. “*Big Tech*”). Cfr. G. De Gregorio, *Digital Constitutionalism in Europe: Reframing Rights and Powers in the Algorithmic Society*, Cambridge University Press 2022.

8. Si vedano le *infra* note 9 e 15.

a livelli socialmente ottimali e costringendo le imprese a internalizzarne i costi.

In secondo luogo, un’imposta sui dati potrebbe servire come risposta alle riduzioni del reddito come base imponibile nell’economia dei dati. Nel nuovo contesto economico, basato sui dati stessi, le caratteristiche “sociali” dei dati come forma di bene economicamente rilevante e le pratiche imprenditoriali che derivano dal loro uso rendono il reddito una base imponibile insufficiente, vanificando le funzioni di raccolta e redistribuzione della ricchezza svolte dal diritto tributario. Quando il diritto tributario non è in grado di adempiere a queste funzioni di raccolta e redistribuzione, ciò può condurre a una concentrazione di ricchezza e, di conseguenza, di potere economico e politico, in una manciata di grandi imprese del settore digitale (c.d. *Big Tech*). L’uso dei dati come base imponibile alternativa (o complementare) correggerebbe queste insufficienze.

Entrambe le questioni sono significative e un’imposta sui dati è una risposta politica promettente. Ma è difficile progettare in concreto un’imposta sui dati che risolva entrambi i problemi allo stesso tempo. La disciplina concreta di un’imposta pigouviana, da un lato, e quella di un’imposta volta a “catturare” una maggiore base imponibile differiranno: nel primo caso, le scelte si concentreranno su mutamenti comportamentali (ottimali); nel secondo caso, sulla raccolta (ottimale) di entrate e sulla redistribuzione.⁹

Inoltre, il fatto che un’imposta sui dati sia concepita come un’imposta pigouviana o, piuttosto, come un’imposta che punta primariamente alla raccolta di gettito fiscale presuppone diverse attitudini e risposte, politiche e sociali, all’economia dei dati. Un’imposta pigouviana sui dati implica una visione politica secondo cui la datificazione comporta dei danni sociali e rappresenta l’intervento pubblico nell’economia dei dati come volto a regolare e ridurre tali danni. Al contrario, un’imposta che punta primariamente alla raccolta di gettito fiscale non consiste, di per sé, in una forma di intervento pubblico nell’economia (dei dati), ma semplicemente in un adattamento del sistema fiscale esistente per meglio catturare le nuove modalità di creazione di ricchezza che si fondano sui dati e garantire che quest’ultima sia tassata in modo equivalente alle altre forme di creazione di ricchezza. Ciò implica anche una visione politica secondo cui l’autorità pubblica non ha bisogno di regolamentare e ridurre i danni dei dati (o, almeno, non dovrebbe farlo attraverso la leva fiscale). Pertanto, prima che

9. Tuttavia, come si vedrà in maggior dettaglio più avanti, un’imposta pigouviana sui dati potrebbe favorire in una certa misura l’aumento delle entrate e gli obiettivi redistributivi, mentre un’imposta sui dati per la costruzione della base avrebbe probabilmente un certo impatto sui comportamenti di raccolta dei dati da parte delle società digitali.

gli studiosi e i politici inizino a perseguire seriamente la tassazione dei dati, occorre raggiungere qualche forma di accordo su quale sia esattamente il problema che l'imposta intende risolvere.

Questo capitolo non si propone di sostenere una soluzione rispetto all'altra. Al contrario, esso intende fornire un'analisi critica dei distinti problemi e del ruolo che un'imposta sui dati potrebbe avere nella loro soluzione. Ciò al fine di fornire a studiosi e legislatori un contributo all'adozione di scelte informate sul ruolo delle imposte digitali nelle sfide poste dall'economia dei dati.

2. Le imposte sui dati come imposte pigouviane

Le imposte pigouviane sono una soluzione spesso proposta, almeno tra gli accademici, per una molteplicità di comportamenti sociali dannosi.¹⁰ Le imposte pigouviane prendono il nome da Arthur Pigou, che più di un secolo fa identificò il fenomeno delle differenze tra i costi sociali delle attività industriali e i costi privati delle imprese stesse.¹¹ Le imposte pigouviane mirano a correggere i fallimenti del mercato derivanti da questa differenza tra costi sociali e privati, costringendo i soggetti privati a internalizzare i costi sociali. L'idea è che, se un soggetto è autorizzato a intraprendere attività dannose senza sopportarne i costi, intraprenderà quell'attività dannosa a un livello eccessivo. Di conseguenza, il benessere sociale non sarà massimizzato.¹² Un esempio classico è quello dell'inquinamento. Ci si aspetta che le imprese massimizzino i loro profitti fissando i livelli produttivi in modo tale che i costi marginali dell'impresa siano uguali ai benefici marginali ricevuti. Poiché l'inquinamento è un costo di produzione che non è sostenuto dall'impresa, ma dalla società nel suo complesso, l'impresa non terrà conto di tale costo nel fissare il proprio livello di produzione e quindi produrrà in eccesso rispetto al livello ottimale.¹³

10. Si veda J. Masur ed E. Posner, *Toward a Pigouvian State*, in *University of Pennsylvania Law Review*, 2015, 93 ss. (sostenendo la necessità di una tassazione pigouviana all'interno dello Stato regolatore); G. Mankiw, *Smart Taxes: An Open Invitation to Join the Pigou Club*, in *Eastern Economic Journal*, 2009, 14 ss. (nello stesso senso). Ma si veda V. Fleischer, *Curb Your Enthusiasm for Pigouvian Taxes*, in *Vanderbilt Law Review*, 2015, 1673 ss. (che sostiene che la tassazione pigouviana ha un'applicazione più limitata di quanto molti accademici riconoscano).

11. A. Pigou, *The Economics of Welfare* [1920], Palgrave Macmillan 2013.

12. J. Masur, E. Posner, *Toward a Pigouvian State*, cit., 100-101 (per i quali il tipo di fallimenti del mercato che le imposte pigouviane intendono affrontare).

13. V. Fleischer, *Curb Your Enthusiasm*, cit., 1683-1684 (che descrive l'inquinamento

Le imposte pigouviane intervengono per correggere tale “fallimento del mercato”, costringendo l’impresa a incorporare il costo sociale dell’attività, riducendo la produzione a livelli socialmente ottimali.¹⁴ L’obiettivo principale delle imposte pigouviane è, quindi, modificare il comportamento del contribuente, piuttosto che aumentare le entrate o redistribuire il reddito e la ricchezza. Come spiega Victor Fleischer, queste “[c]orrective taxes are taxes that are designed primarily to change behavior rather than raise revenues”.¹⁵ Sebbene l’inquinamento sia un esempio classico per il potenziale impiego di imposte pigouviane, queste ultime sono state proposte o utilizzate per risolvere una molteplicità di problemi sociali, dai danni ambientali a quelli alla salute pubblica.¹⁶

L’economia dei dati è, per molti versi, un candidato ideale per un’imposta pigouviana.¹⁷ I danni sociali derivanti dai processi di datificazione sono ben documentati.¹⁸ Alcuni di essi riguardano violazioni della *privacy* e della dignità individuale, derivanti dalla semplice raccolta di dati, indipendentemente dal loro uso.¹⁹ La datificazione può anche limitare l’autonomia e la capacità di autodeterminazione individuale, consentendo o facilitando la manipolazione del comportamento umano.²⁰ In particolare, sono stati

come esempio di fallimento del mercato che può essere affrontato con la tassazione pigouviana).

14. J. Masur, E. Posner, *Toward a Pigouvian State*, cit., 101.

15. V. Fleischer, *Curb Your Enthusiasm*, cit., 1683-1684.

16. D. Weisbach, G. Metcalf, *The Design of a Carbon Tax*, in *Harvard Environmental Law Review*, 2009, 499 ss. (che discute le proposte di tassa pigouviana sulle emissioni di CO₂); S. Roache, L. Gostin, *The Untapped Power of Soda Taxes: Incentivizing Consumers, Generating Revenue, and Altering Corporate Behavior*, in *International Journal Health Management Policy*, 2017, 489 ss. (che discute l’impatto delle tasse sulle bibite in vari Paesi).

17. Nel presentare un’imposta pigouviana come possibile disegno dell’imposta sui dati, questo capitolo presuppone che la regolamentazione del comportamento privato sia un ruolo legittimo per il sistema fiscale. Si veda in generale R. Avi-Yonah, *The Three Goals of Taxation*, in *Tax Law Review*, 2006, 1 ss. (che identifica i tre obiettivi dell’imposizione fiscale nella raccolta di entrate, nella redistribuzione e nella regolamentazione).

18. Si veda ad esempio D.K. Citron, D. Solove, *Privacy Harms*, in *Boston University Law Review*, 2022, 793, 830-861 (che sviluppano una tipologia di danni alla *privacy*).

19. S. Warren, L. Brandeis, *The Right to Privacy*, in *Harvard Law Review*, 1890, 193 ss., spec. 198 (“The common law secures to each individual the right of determining, ordinarily, to what extent his thoughts, sentiments, and emotions shall be communicated to others”); D.K. Citron e D. Solove, *Privacy Harms*, cit., 841-845 (che identificano i danni psicologici delle violazioni della *privacy*).

20. J. Cohen, *What Privacy Is for*, in *Harvard L. Rev.*, 2013, 1904 ss., spec. 1912-1918 (discutendo l’impatto della sorveglianza sull’autodeterminazione); D. Susser, B. Roessler, H. Nissenbaum, *Online Manipulation: Hidden Influences in a Digital World*, in *Georgetown*

evidenziati i danni derivanti dal fatto che le imprese dell'economia digitale accumulano ricchezza e potere raccogliendo dati su comportamenti e attività umane senza compensare (economicamente) gli individui. Tali pratiche sono state variamente descritte in termini di tecnofeudalesimo,²¹ di "colonialismo" digitale,²² e perfino accostate a forme di schiavitù.²³ I danni non riguardano solo l'individuo ma anche la società nel suo complesso,²⁴ e l'economia dei dati è stata citata per aver contribuito alla crescente disegualanza.²⁵ Come spiega Salomé Viljoen, "what makes datafication wrong is not (only) that it erodes the capacity for subject self-formation, but instead that it materializes unjust social relations: data relations that enact or amplify social inequality".²⁶ Non solo i danni dell'economia dei dati sono ben documentati, ma molti osservatori sostengono che le attuali discipline giuridiche non riescano fronteggiarli adeguatamente.²⁷

In questo contesto, un'imposta pigouviana sulla raccolta dei dati è uno strumento di politica del diritto affascinante, che ben si collega ai più ampi obiettivi di protezione dei diritti e di bilanciamento dei poteri del costituzionalismo digitale. È importante, tuttavia, notare che la scelta di introdurre un'imposta pigouviana sui dati implica una visione socio-politica secondo cui la datificazione è in sé dannosa e che non sia vantaggioso per la società che l'economia dei dati si sviluppi senza controllo. Essa implica l'idea che gli attori pubblici debbano regolamentare la nuova economia dei dati per mitigare i danni sociali derivanti dalla datificazione.

L & Technology Review, 2019, 34-41 (che analizzano le pratiche di manipolazione online nell'ambito dell'economia dei dati e il loro impatto sull'autonomia individuale); R. Calo, *Digital Market Manipulation*, in *George Washington Law Review*, 2014, 995, 1003-1018 (che delinea i danni economici e alla *privacy* associati alla manipolazione del mercato digitale).

21. C. Durand, *Technofeodalisme: Critique de l'économie numérique*, Zones, 2020; E. Posner, G. Weyl, *Radical Markets: Uprooting Capitalism and Democracy for a Just Society*, Princeton University Press 2018, 209.

22. N. Couldry, U. Mejias, *The Costs of Connection: How Data Is Colonizing Human Life and Appropriating It for Capitalism*, Stanford University Press 2019.

23. M. Chisnall, *Digital Slavery, Time for Abolition?*, in *Policy Studies*, 2020, 488 ss.

24. S. Viljoen, *Democratic Data*, cit., 603-617 (che delinea la natura relazionale dell'economia dei dati e i danni che ne derivano a livello collettivo).

25. F. Pasquale, *Two Narratives of Platform Capitalism*, in *Yale Law and Policy Review*, 2016, 309 ss., spec. 311 (presentando la teoria secondo cui i modelli di *business* delle piattaforme dell'economia dei dati "radicano le disegualanze esistenti").

26. S. Viljoen, *Democratic Data*, cit., 573.

27. A. Waldman, *Privacy Law's False Promise*, in *Washington University Law Review*, 2020, 773 ss.; A. Kapczynski, *The Law of Informational Capitalism*, cit.; A. Parsons, S. Viljoen, *Valuing Social Data*, in *Columbia Law Review*, 2024, 993 ss.

I danni dell'economia dei dati sono costi sociali che non vengono sostenuti dai soggetti privati coinvolti nelle relative attività economiche. Le imprese dell'economia digitale che raccolgono e beneficiano economicamente dei dati degli utenti sono analoghe alle industrie che inquinano l'ambiente mentre producono i loro prodotti. Poiché le imprese digitali non sono tenute a sostenere questo costo sociale, produrranno (o, in questo caso, raccolglieranno dati) a livelli superiori a quelli socialmente ottimali. Una tassa pigouviana sarebbe quindi un mezzo per correggere questo fallimento del mercato, costringendo le imprese a sostenere i costi sociali della produzione di dati. Di conseguenza, esse dovrebbero ridurre la raccolta dei dati a un livello socialmente ottimale in cui i costi della datificazione, compresi i danni per la società, corrispondano ai benefici. La riduzione del livello di raccolta dei dati dovrebbe quindi ridurre i danni associati all'economia dei dati.²⁸

Un'imposta pigouviana sui dati aumenterebbe anche le entrate fiscali.²⁹ In una certa misura, quindi, favorirebbe gli obiettivi di aumento delle entrate. Avrebbe anche un ruolo redistributivo, riallocando le risorse economiche dalle imprese digitali che raccolgono i dati dal pubblico, combatendo così la concentrazione di potere economico e politico. Ma la raccolta di gettito e la redistribuzione non possono essere l'obiettivo principale di un'imposta sui dati di tipo pigouviano. Se l'obiettivo è quello di ridurre i livelli di raccolta dei dati – e, di conseguenza, i danni derivanti dai processi di datificazione – l'imposta dovrebbe essere fissata a un'aliquota tale da spingere le imprese digitali a ridurre il volume di dati raccolti, fino a quando la raccolta non scende a un livello socialmente ottimale. Pertanto, se concepita in modo efficace, l'imposizione fiscale sui dati eroderà la base imponibile. Come meccanismo di raccolta delle entrate, le imposte pigouviane sono, per loro stessa natura, controproducenti.³⁰ Quindi, se

28. Vale la pena notare che un approccio di tipo pigouviano alla riduzione dei danni associati all'economia dei dati si colloca comunque all'interno di un quadro di riferimento incentrato sul mercato, che altri studiosi hanno notato favorire sistematicamente coloro che dispongono di maggiori risorse economiche, contribuendo a creare disuguaglianze di potere economico e politico: si veda J. Britton-Purdy *et al.*, *Building a Law-and-Political Economy Framework: Beyond the Twentieth Century Synthesis*, in *Yale Law Journal*, 2020, 1784 ss., spec. 1790.

29. Un'imposta pigouviana potrebbe aumentare le entrate sia direttamente che indirettamente. Potrebbe aumentare indirettamente le entrate incoraggiando le imprese digitali a cambiare i loro modelli di *business* per ottenere denaro per pagare le tasse sui dati. Questa maggiore monetizzazione da parte delle imprese digitali aumenterebbe il loro reddito, incrementando così le entrate del governo attraverso l'aumento del gettito fiscale: si veda O. Marian, *Taxing Data*, cit., 564-565.

30. Victor Fleischer osserva che ci sono alcuni esempi, come le “sin taxes” su alcuni alimenti, di tasse pigouviane inefficaci (cioè tasse di tipo pigouviano che non modificano

da un lato un’imposta pigouviana sui dati potrebbe costituire un efficace meccanismo regolativo per ridurre i danni derivanti dalla raccolta dei dati, dall’altro potrebbe contribuire all’aumento delle entrate fiscali e alle dinamiche di redistribuzione solo in via accessoria. Ma, come si vedrà nella sezione seguente, l’aumento delle entrate fiscali e la redistribuzione sono le preoccupazioni principali di molti sostenitori delle imposte sui dati, e tali preoccupazioni implicano motivazioni diverse rispetto alla riduzione dei danni derivanti della raccolta dei dati.

3. I dati come base imponibile

Un’altra ragione che giustifica interventi fiscali sui dati deriva dalla consapevolezza che, nel contesto dell’economia dei dati, il reddito non è più una base imponibile adeguata. Il mancato riconoscimento del valore economico dei dati, separato e distinto da qualsiasi guadagno monetario da essi derivato, ha limitato la capacità degli Stati di raccogliere gettito fiscale e ha facilitato la concentrazione di risorse economiche (e di potere) nelle mani delle grandi imprese dell’economia digitale. Pertanto, se l’imposta sui dati deve servire allo scopo di aumentare le entrate e redistribuire risorse in un contesto dominato dall’economia dei dati, è necessario trovare una base imponibile nuova o almeno complementare rispetto al reddito.

L’opinione secondo cui le *Big Tech* non pagano la “giusta” quota di tasse è ampiamente diffusa nel discorso politico, in particolare nel contesto delle riforme fiscali discusse a livello internazionale.³¹ Diversi studiosi

i comportamenti dannosi dei contribuenti) che tuttavia possono avere un valore per la loro funzione di raccolta di entrate (V. Fleischer, *Curb Your Enthusiasm*, cit., 1706-1708). Ai fini della presente analisi, il presente capitolo ipotizza che si possa ottenere un’efficace tassa pigouviana sui dati.

31. Associated Press, *The G-7 Nations Agree to Make Big Tech Companies Pay Their Fair Share of Taxes*, in National Public Radio, June 5, 2021, testo disponibile al link: <https://www.npr.org/2021/06/05/1003563505/the-g-7-nations-have-agreed-to-make-big-tech-companies-pay-their-fair-share-of-t> [consultato il 25 febbraio 2025]; R. Lough, *Explainer: Macron’s Quest for an International Tax on Digital Services*, Reuters, August 22, 2019, testo disponibile al link: <https://www.reuters.com/article/us-g7-summit-digital-tax-explainer/explainer-macrons-quest-for-an-international-tax-on-digital-services-idUSKCN1VC0VH> [consultato il 25 febbraio 2025]; OECD, *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy*, OECD/G20 Base Erosion & Profit Shifting Project, OECD Publishing 2023, testo disponibile al link: <https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf> [consultato il 25 febbraio 2025].

di diritto tributario hanno evidenziato che il reddito non funge più da base imponibile adeguata nell'economia dei dati, soprattutto per quanto riguarda gli enti societari.³² Il motivo è legato sia alla natura dei dati come fonte di ricchezza sia ai modelli di *business* che si fondano su di essi.³³ La caratteristica distintiva dell'economia dei dati è la raccolta e lo sfruttamento dei dati personali (o dati sociali) al fine di prevedere e manipolare il comportamento umano.³⁴ Nell'economia dei dati, i dati sociali fungono da fattore di produzione che crea “valore predittivo”, cioè il valore che deriva dalla capacità di prevedere e manipolare il comportamento umano.³⁵ Il valore predittivo è una *species* del *genus* “valore d'uso” e differisce dal “valore di scambio” (al quale non può essere facilmente ricondotto),³⁶ il quale ultimo inquadra il valore di un bene come il suo prezzo monetario, di mercato.³⁷

La centralità dei dati sociali e del loro “valore predittivo” è fonte di problemi per il diritto tributario, che si basa sul reddito per due motivi essenziali. In primo luogo, il diritto tributario misura il reddito in termini di valore (di scambio) monetario.³⁸ Poiché il valore predittivo è diverso dal

32. O. Marian, *Taxing Data*, cit., 519 (“For a large part of the economy, [income as a tax base] does not make sense anymore. In the age of data capitalism, we should tax data”); Y. Brauner, *Taxation of Information and the Data Revolution*, in *Iowa L. Rev.*, Paper Forthcoming, 109, 2024, 1959 ss., testo disponibile al link: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4400680 [consultato il 25 febbraio 2025]; “The difficulty in identifying the subject of taxation should be sufficient to cast doubt on the survival chances of the modern income tax, but the essential impossibility of classification, valuation and sourcing of income generated by transfers of information must bring one to that inevitable conclusion”.

33. La creazione di valore dei dati non è l'unica ragione per cui la base imponibile dell'imposta sul reddito sta venendo meno nell'economia digitale. Ad esempio, gli obsoleti requisiti di presenza fisica del diritto fiscale internazionale, la corsa al ribasso delle aliquote fiscali, la mobilità dei beni immateriali e le opportunità di pianificazione fiscale aggressiva da parte delle grandi società multinazionali hanno contribuito a erodere la base imponibile dell'imposta sul reddito delle società: si veda L. Faulhaber, *Taxing Tech: The Future of Digital Taxation*, in *Virginia Tax Review*, 2019, 145 ss.; E. Kleinbard, *Stateless Income*, in *Florida Tax Review*, 2011, 699 ss.

34. A. Parsons, S. Viljoen, *Valuing Social Data*, cit., 2 (“The widespread practice of cultivating social data to be stored, mined, and exploited for its value in apprehending, predicting, and influencing human behavior demarcates informational capitalism from its predecessors”). Per una spiegazione del termine “dati sociali” e della differenza tra “dati sociali” e “dati personali”, si veda ivi, 2-3.

35. I dati sociali possono essere visti come un archivio materiale di valore predittivo.

36. A. Parsons, S. Viljoen, *Valuing Social Data*, cit., 12-13.

37. *Ibidem*, 3.

38. A. Christians, L. van Apeldoorn, *Taxing Income Where Value Is Created*, in *Florida*

valore di scambio monetario, non viene ricompreso nella base imponibile delle imposte sul reddito. Di conseguenza, una risorsa economica preziosa e sempre più importante per l'economia – il valore predittivo – sfugge alle maglie dell'imposta sul reddito.³⁹ In secondo luogo, anche quando le imprese sfruttano il valore predittivo per creare valore monetario (cioè, “monetizzano” direttamente i dati), i modelli e le pratiche imprenditoriali che dominano l'economia dei dati sono in molti casi diversi da quelli tipici del capitalismo industriale. Pertanto, quando le norme relative alle imposte sul reddito sono applicate nel nuovo contesto, spesso non riescono a raggiungere i desiderati obiettivi di politica del diritto, cioè incremento delle entrate e redistribuzione della ricchezza.⁴⁰

Ad esempio, molte delle pratiche associate all'economia dei dati si concentrano sulla crescita a lungo termine piuttosto che sul guadagno a breve o medio termine.⁴¹ Questa attenzione alla crescita rispetto al reddito è il risultato della specifica natura dei dati sociali come fattore di produzione. Per accumulare valore predittivo, le imprese devono avere accesso a flussi costanti di dati sociali; pertanto, si concentrano sulla costruzione e la crescita di grandi reti di utenti e clienti a scapito del reddito corrente.⁴² Per far crescere la propria base di utenti, le imprese digitali possono offrire servizi gratuiti o a basso costo, subendo perdite mentre accumulano utenti.⁴³ In alternativa, possono concentrarsi sulla costruzione di ecosistemi di beni e servizi, in modo da intercettare utenti e garantirsi l'accesso a futuri flussi di dati sociali.⁴⁴

Tax Review, 2018, 1 ss., spec. 10 (“it is on the basis of the idea of market value or fair market value [...] that income tax systems assign income to parties in all kinds of transactions involving exchanges of tangible and intangible goods and services”).

39. O. Marian, *Taxing Data*, cit. (che mostra come la misurazione del reddito in termini monetari da parte del diritto tributario diverga dalle realtà economiche dell'economia dei dati); A. Thimmesch, *Transacting in Data: Tax, Privacy, and the New Economy*, in *Denver Law Review*, 2016, 145 ss., spec. 174 (che descrive i modi in cui l'economia dei dati sfugge alla tassazione del reddito).

40. A. Parsons, *The Shifting Economic Allegiance of Capital Gains*, in *Florida Tax Review*, 2024, 28-43 (che spiega come la specifica modalità di creazione di ricchezza nell'economia dei dati produca risultati fiscali incongruenti con gli obiettivi politici della normativa rilevante); A. Parsons, S. Viljoen, *Valuing Social Data*, cit., 49-55 (che descrivono i fallimenti del diritto tributario di fronte ai modelli di *business* dell'economia dei dati).

41. A. Parsons, S. Viljoen, *Valuing Social Data*, cit., 35.

42. Ivi, 36.

43. L. Khan, *Amazon's Antitrust Paradox*, in *Yale Law Journal*, 2017, 710 ss., spec. 750-751 (che discute la strategia di Amazon di assorbimento delle perdite attraverso il suo programma Amazon Prime); C. Anderson, *Free: The Future of a Radical Price*, Hyperion, 2009, 26-27 (che descrive il modello commerciale freemium e la sua importanza nell'economia digitale).

44. Cfr. K. Birch, D.T. Cochrane, *Big Tech: Four Emerging Forms of Digital Rentiership*,

Le imprese digitali che utilizzano queste strategie possono sfruttare i dati sociali e il valore predittivo da essi derivante per ottenere un reddito futuro. Possono farlo con mezzi sia diretti, ad esempio vendendo servizi pubblicitari mirati; sia indiretti, ad esempio migliorando i propri prodotti e servizi.⁴⁵ I dati raccolti possono infine portare alla realizzazione di un reddito o un profitto monetario. Tuttavia, la natura differita di tale realizzazione rappresenta una sfida per le normative fiscali e i sistemi tributari, in quanto consente alle imprese di posticipare l'adempimento dei relativi obblighi. Il differimento priva gli Stati di entrate e ritarda la redistribuzione, allo stesso tempo consentendo alle imprese di accumulare una preziosa risorsa economica: i dati sociali e il loro valore predittivo.⁴⁶ Tale capacità di accumulazione porta con sé una concentrazione di potere economico e politico nelle mani delle imprese che detengono tale risorsa,⁴⁷ che si traduce proprio in quel tipico squilibrio di potere che il costituzionalismo (digitale) mira a contrastare.

Inoltre, le pratiche e i modelli dell'economia dei dati possono provare un disallineamento tra lo Stato in cui vengono raccolti i dati sociali e quello in cui si realizza il reddito monetario derivante dal valore predittivo di tali dati. Il problema dei mercati *multisided* è spesso citato nei dibattiti sulle riforme fiscali che si rendono necessarie a causa della digitalizzazione dell'economia globale.⁴⁸ Non a caso, la necessità di riallineare il luogo di imposizione fiscale con quello di creazione del valore è, come è noto, alla base di molti recenti sforzi di riforma fiscale a livello internazionale.⁴⁹

in *Science as Culture*, 2022, 49-50 (che discutono il ruolo della costruzione di ecosistemi nelle *Big Tech*).

45. A. Parsons, S. Viljoen, *Valuing Social Data*, cit., 20-29 (discutendo dei mezzi diretti e indiretti attraverso i quali le società possono convertire il valore predittivo in valore di scambio monetario).

46. *Ibidem*, 50-52 (dove si mostrano i vantaggi del differimento fiscale, che le imprese possono sfruttare nell'economia dei dati).

47. J. Britton-Purdy *et al.*, *Building a Law-and-Political Economy Framework*, cit., 1818-1819 (che discutono il legame tra potere economico e politico); A. Alstott, *The Uneasy Liberal Case Against Income and Wealth Transfer Taxation: A Response to Professor McCaffery*, in *Tax Law Review*, 1996, 363 ss., spec. 371 (che nota il legame tra ricchezza e potere sociale e politico).

48. Cfr. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report*, OECD/G20 Base Erosion & Profit Shifting Project, OECD Publishing 2018, 28-29, testo disponibile al link: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> [consultato il 25 febbraio 2025]; C. Kim, *Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate*, in *Alabama Law Review*, 2020, 176-178.

49. W. Haslehner, M. Lamensch, *General Report on Value Creation and Taxation*:

In definitiva, un'imposizione fiscale sui dati potrebbe servire a colmare le lacune presentate dell'imposta sul reddito in un contesto dominato dall'economia dei dati, affrontando così gli squilibri di potere economico e politico che sono al centro delle riflessioni del costituzionalismo digitale.

In primo luogo, utilizzando come base imponibile i dati, che sono il fondamento materiale del valore predittivo, un'imposta sui dati riconoscerrebbe quest'ultimo come una forma di ricchezza economica distinta dal valore di scambio monetario. Poiché prende in considerazione il valore predittivo come forma di ricchezza a sé stante, un sistema fiscale che includa i dati, e non solo il reddito, come parte della base imponibile ripartirebbe meglio gli oneri fiscali in base alle rispettive capacità contributive.

In secondo luogo, l'utilizzo dei dati come parte della base imponibile eliminerebbe anche i problemi di differimento della realizzazione del reddito discussi in precedenza. Le imprese verrebbero infatti tassate quando raccolgono i dati e quindi il momento dell'imposizione coinciderebbe con quello in cui le imprese accumulano valore predittivo, anziché posticiparlo finché esse non convertono tale valore (potenziale) in valore di scambio (monetario).

In terzo luogo, l'utilizzo dei dati come base imponibile risolverebbe il problema del disallineamento tra il luogo di imposizione fiscale e quello di creazione del valore, tipico dell'economia digitale. Lo Stato da cui vengono estratti i dati sarebbe quello al quale verrebbe attribuita l'autorità fiscale, invece dello Stato in cui i profitti derivanti dal valore predittivo di quei dati potrebbero essere realizzati.

Per questi motivi, le imposte sui dati hanno il potenziale per compensare le diminuzioni di reddito imponibile nell'economia dei dati. Le imposte sui dati potrebbero consentire di raccogliere entrate significative dalle imprese digitali nei Paesi di origine dei loro utenti. Inoltre, riconoscendo il valore predittivo come una forma distinta di (creazione di) ricchezza, le imposte sui dati potrebbero consentire una distribuzione più equa ed efficace delle risorse economiche.

Tuttavia, se l'obiettivo delle imposte sui dati è porre rimedio alla diminuzione di reddito imponibile, le relative considerazioni di politica del diritto devono essere distinte da quelle relative a un'imposizione fiscale sui dati di tipo pigouviano. I legislatori dovrebbero concentrarsi sul fissare le imposte sui dati a un'aliquota che massimizzi il gettito e soddisfi gli obiettivi redistributivi. Ciò si pone in contraddizione con un'imposta sui dati di tipo pigouviano, che si concentrerebbe invece sulla fissazione di aliquote

Outlining the Debate, in W. Haslehner, M. Lamensch (eds.), *Taxation and Value Creation*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2021, 3 ss., spec. 35.

volte a ridurre la raccolta dei dati a un livello in cui i danni sociali derivanti dalla datificazione corrispondano ai suoi benefici.

Qualsiasi imposizione fiscale sui dati, a prescindere dalla sua concezione, avrà probabilmente un effetto di contenimento rispetto alla raccolta dei dati da parte delle imprese digitali, ma l'entità di tale effetto dipenderà dal fatto che sia concepita come un'imposta pigouviana o come un'imposta che aumenta (la base imponibile e quindi) le entrate. Inoltre, un'imposta sui dati volta ad ampliare la base imponibile è coerente con politiche volte a non intervenire nella nuova economia dei dati, ma ad adattare il sistema fiscale per tassare la (creazione di) ricchezza derivante dai dati nello stesso modo di altre forme di creazione di ricchezza. Sebbene questa scelta non escluda certamente il riconoscimento dei danni della datificazione e la sua regolamentazione attraverso altri strumenti normativi, essa si contrappone a un'imposta sui dati di tipo pigouviano, che richiede una chiara visione dei danni e dei benefici sociali della datificazione e del ruolo degli Stati nel regolamentarli.

4. Prospettive future

Le imposte sui dati hanno il potenziale per diventare uno strumento importante nel rispondere alle sfide portate dalla datificazione e dall'economia dei dati, uno strumento che può operare nel quadro del costituzionalismo digitale. L'imposta sui dati potrebbe servire come imposta pigouviana, con l'obiettivo di ridurre la raccolta dei dati a un livello socialmente ottimale, bilanciando i danni e i benefici sociali della datificazione. In alternativa, le imposte sui dati potrebbero porre rimedio alle diminuzioni di reddito imponibile nell'economia dei dati, raccogliendo le necessarie entrate statali e raggiungendo obiettivi redistributivi. Mentre studiosi e politici continuano a riflettere sul ruolo di un'imposizione fiscale sui dati può avere, è essenziale capire che la progettazione di una tassa sui dati efficace richiede una chiara comprensione e un consenso sul problema che un'imposizione fiscale sui dati intende risolvere.

DIRITTI UMANI E TASSAZIONE IN UN'ECONOMIA DIGITALE: L'IMPOSTA SUI DATI E IL DIRITTO ALLA SCIENZA

Jayson Lamchek*

1. Introduzione

I giuristi hanno indagato ormai da tempo le conseguenze della digitalizzazione dell'economia e della datificazione della vita sociale in termini di giustizia sociale. Secondo Golia, anche la letteratura sul c.d. costituzionalismo digitale, che si concentra sull'adattamento dei valori e dei principi costituzionali all'era digitale, ha spesso eluso le sfide del capitalismo digitale o informativo, in particolare le questioni relative all'estrazione e alla ridistribuzione del valore economico.¹

Da tempo gravate dalle sfide della globalizzazione economica e del capitalismo neoliberale, le istituzioni politiche sono chiamate a ricostruire le proprie fonti di legittimazione in questa mutata economia politica, o rischiano la totale irrilevanza. Questo contributo si unisce ad altri in questa raccolta sostenendo che gli Stati, attraverso nuove norme fiscali, potrebbero ri-legittimarsi mostrando la capacità di governare gli attori dell'economia digitale e di promuovere la solidarietà sociale e il benessere, garantendo benefici a tutti.

In questo articolo analizzo l'imposizione fiscale sui dati (*digital tax*, d'ora in poi: DT) come strumento di redistribuzione economica nell'era digitale. Analizzo la DT alla luce delle disposizioni pertinenti del diritto internazio-

* Deakin University Law School, Melbourne, Australia.

1. A. Jr Golia, *Data Capital Tax within the Puzzle of (Economic) Digital Constitutionalism: Questions for a Comprehensive Research and Policy Agenda*, in *The Digital Constitutionalism Blog*, 2023, testo disponibile al link: <https://digi-con.org/data-capital-tax-within-the-puzzle-of-economic-digital-constitutionalism-questions-for-a-comprehensive-research-and-policy-agenda/> [consultato il 25 febbraio 2025].

nale dei diritti umani. In particolare, metto in evidenza il diritto alla scienza (o *right to science*, d'ora in poi: RtS) sancito dall'art. 17.1 della Dichiarazione universale dei diritti umani (UDHR) e dall'art. 15.1(b) del Patto internazionale sui diritti economici, sociali e culturali (ICESCR). Il RtS fornisce infatti una guida preziosa in quanto la DT tocca tre interessi sociali relativi alla scienza e alle sue applicazioni: 1) protezione dalle applicazioni dannose della scienza (protezione dai danni); 2) condivisione dei benefici del progresso scientifico e tecnologico (condivisione dei benefici); 3) partecipazione all'impresa scientifica (partecipazione). In un quadro globale volto a legare il progresso tecnologico al bene comune, obbliga gli Stati a perseguire simultaneamente questi tre interessi potenzialmente in conflitto.² Attraverso il prisma del RtS, esamino le implicazioni di vari benefici sociali che la DT potrebbe finanziare, tra cui il reddito di base universale (*universal basic income*, d'ora in poi: UBI) e altri beni pubblici. Esamino anche il modo in cui la DT si rapporta a quella che potrebbe essere definita l'imposta sui redditi tecnologici, che riconosce che il patrimonio scientifico alla base del progresso tecnologico è di proprietà dell'umanità e impone la corresponsione di rendita alle imprese che privatizzano i benefici di tale progresso.

L'analisi delle nuove imposte dal punto di vista dei diritti umani è opportuna. I sostenitori dei diritti umani riconoscono l'importanza cruciale di affrontare le implicazioni sui diritti umani delle politiche fiscali. L'idea di tassare i dati dovrebbe avere e avrà una sua centralità, dal punto di vista dei diritti umani. Proposta dagli studiosi di diritto tributario, la DT rende i dati oggetto di imposizione fiscale, evidenzia l'emersione dei dati come fattore di produzione e cerca di correggere gli effetti socialmente dannosi di politiche fiscali che ignorano il ruolo dei dati nella creazione di valore. Come nuova imposta, la DT può creare un maggiore spazio fiscale per l'UBI, come sostiene Vipra in questo volume, o altrimenti sostenere la creazione di alcuni beni pubblici meno costosi, come il finanziamento della ricerca medica sottofinanziata, come sostiene Fasan. Inoltre, in quanto imposta con un potenziale pigouviano per scoraggiare l'eccessiva datificazione e i danni derivanti da essa, la DT può anche contribuire a proteggere da violazioni della *privacy* e di altri diritti umani.

Sostengo che le implicazioni per i diritti umani della DT dipendono da altre decisioni, relative al tipo di benefici (ad esempio, UBI o specifici servizi o beni pubblici) che verranno finanziati e a se tali benefici rafforzeranno o metteranno in discussione modelli e pratiche commerciali dannosi nell'economia digitale. Sostengo inoltre che la DT potrebbe

2. J. Lamchek, *Ensuring Data Science and Its Applications Benefit Humanity: Data Monetization and the Right to Science*, in *Human Rights Law Review*, 2023, 1-23.

far progredire il RtS nell'era digitale, funzionando come un'imposizione fiscale *sia* sui dati *sia* sulla tecnologia. Infine, evidenzio il problema dell'imposizione fiscale sui dati in un mondo in cui questi ultimi sono concentrati nei Paesi tecnologicamente più sviluppati e la necessità di garantire che la DT non comporti una maggiore disuguaglianza tra gli Stati.

2. La svolta dei diritti umani nelle politiche fiscali

Le politiche fiscali determinano se gli Stati hanno sufficienti margini finanziari per realizzare i diritti umani di cittadini e di residenti attraverso la prestazione di servizi sociali. Nella misura in cui le politiche fiscali distribuiscono progressivamente o meno oneri e privilegi fiscali tra i diversi gruppi sociali, esse hanno implicazioni cruciali per l'uguaglianza sostanziale tra le nazioni. Infatti, a livello internazionale, le politiche fiscali influenzano anche il flusso di entrate necessarie ai Paesi con diversi gradi di sviluppo economico, incidendo così sull'uguaglianza tra le nazioni.³ L'impegno di gruppi come il Tax Justice Network nell'esaminare gli sgravi fiscali per i super-ricchi, la chiusura dei paradisi fiscali internazionali, la promozione della trasparenza finanziaria (condivisione automatica delle informazioni bancarie e registrazione della proprietà effettiva), la tassazione unitaria e la Convenzione fiscale delle Nazioni Unite sono solo alcune delle iniziative che danno centralità sui diritti umani nelle politiche fiscali internazionali. In questo quadro, si assiste al coinvolgimento di alcuni organismi delle Nazioni Unite che si occupano di diritti umani (ad esempio, il Comitato ONU per i diritti del fanciullo, che ha indagato sulla facilitazione del trasferimento dei profitti derivante dalle politiche fiscali irlandesi) nella promozione di riforme fiscali.⁴

Importanti proposte per rivitalizzare i diritti sociali ed economici richiedono finanziamenti e spesso comportano una qualche forma di imposizione fiscale. La principale di queste proposte è l'espansione dei sistemi di protezione sociale, diritto umano riconosciuto dall'art. 22 (UDHR), attraverso l'istituzione di un UBI. In qualità di relatore speciale delle Nazio-

3. P. Alston, *Tax Policy Is Human Rights Policy: The Irish Debate*, in *Social Watch*, February 12, 2015, testo disponibile al link: <https://www.socialwatch.org/node/17071> [consultato il 25 febbraio 2025]; P. Alston, N. Reisch (a cura di), *Tax, Inequality, and Human Rights*, Oxford University Press 2019.

4. UN Committee on the Rights of the Child, *Concluding Observations on the Combined Fifth and Sixth Periodic Reports of Ireland*, CRC/C/IRL/CO/5-6, February 29, 2023.

ni Unite per i diritti umani e la povertà estrema, Philip Alston ha sostenuto che, di fronte alla crescente insicurezza del lavoro dovuta alla globalizzazione, i diritti alla sicurezza sociale e a un adeguato tenore di vita sono meglio garantiti attraverso l’istituzione dell’UBI.⁵ La sua argomentazione fornisce un fondamento esplicito per l’UBI in termini di diritto umano, tema che ha suscitato un nuovo dibattito. Tuttavia, l’UBI rimane una proposta politicamente controversa e vi è disaccordo sulle sue implicazioni. Alcune delle critiche più convincenti sottolineano che un UBI che fornisca sicurezza sociale e uno standard di vita adeguato debba avere un importo sostanziale; tuttavia, un UBI di tale importo sarà così costoso da comportare conseguenze negative per i diritti umani. Il giurista ed economista Philip Harvey ha sostenuto, ad esempio, che un UBI effettivo da questo punto di vista ha un “costo opportunità”, in quanto la sua attuazione precluderebbe la garanzia di servizi sociali necessari a realizzare pienamente altri diritti economici e sociali riconosciuti dall’UDHR.⁶

Pur non impegnandosi in una critica dell’UBI, in questo volume Fasan sostiene un uso più modesto e mirato della “tassa sul capitale di dati”, ovvero il finanziamento della ricerca medica sottofinanziata. Questo suggerimento intende dimostrare che la DT potrebbe consentire allo Stato di sostenere la ricerca medica trascurata a beneficio della salute delle persone. Un’alternativa più comunemente suggerita all’UBI è la garanzia di un posto di lavoro per coloro che sono in grado di lavorare (abbinata a una protezione sociale mirata per coloro che non sono in grado di lavorare). Si sostiene che la garanzia del posto di lavoro sia un’alternativa più realistica e meno costosa dell’UBI, che inoltre affronta le sfide del diritto al lavoro nel contesto dell’aumento dell’automazione.⁷ Indipendentemente dalle

5. P. Alston, *Universal Basic Income as a Social Rights-Based Antidote to Growing Economic Insecurity*, in K. Young (a cura di), *The Future of Economic and Social Rights*, Cambridge University Press 2019, 377-404.

6. P. Harvey, *A Basic Income Guarantee Cannot Secure either the Right to Work or Income Security Recognized in the Universal Declaration of Human Rights but there Is a Strategy that Can at Far Lower Cost*, in D. Soucier (a cura di), *Universal Basic Income Roundtable*, The University of Maine Margaret Chase Smith Policy Center 2019, 13-16.

7. Harvey ha sostenuto che mentre l’UBI potrebbe consentire ai disoccupati di sopravvivere, non garantirebbe loro di trovare un lavoro, se lo desiderano, per aumentare il proprio UBI e ottenere le altre gratificazioni sociali e psicologiche derivanti dall’aver un lavoro (*ibidem*). Tuttavia, dato che molti lavori tendono a essere in realtà poco gratificanti, queste critiche tendono a sopravvalutare il vantaggio di avere un qualsiasi lavoro; inoltre, ignorano alcune prove sperimentali che dimostrano che l’UBI porta effettivamente a un aumento dell’occupazione. A questo proposito, Standing ha sostenuto che la capacità dei lavoratori di rifiutare lavori poco gratificanti, capacità che può derivare dal ricevere l’UBI, ha un impatto positivo sulla creazione di posti di lavoro significativi: cfr. G. Standing,

posizioni nel dibattito tra UBI e alternative più economiche, è chiaro che l'esistenza e la sufficienza delle fonti di finanziamento è una considerazione importante per giustificare le opzioni da perseguire.

È chiaro che le nuove tasse che consentono di realizzare programmi governativi ambiziosi dovrebbero interessare i sostenitori dei diritti umani. Ad esempio, l'espansione della protezione sociale, che è cruciale nel post-Covid, potrebbe essere finanziata da nuove tasse, tra cui la DT.⁸ La DT è un esempio di una serie di proposte di riforma in materia fiscale che mettono in discussione l'adeguatezza delle attuali politiche fiscali per la nostra epoca.⁹ Esse teorizzano come in un'economia ricca di dati si crei nuova ricchezza che però sfugge all'imposizione fiscale o alla ridistribuzione.

3. Redistribuire ricchezza offrendo protezione dall'economia dei dati: considerazioni in materia di digital tax

Il nuovo contesto dell'economia digitale, tuttavia, non offre solo nuove opportunità per promuovere la solidarietà sociale e il benessere delle persone, ma richiede anche tutele contro nuovi tipi di effetti dannosi, come quelli derivanti dal capitalismo della sorveglianza.¹⁰ In effetti, nel *mainstream* del movimento per i diritti umani, l'esigenza di protezione è probabilmente più apprezzata di quella di condivisione della ricchezza.¹¹ Tuttavia, come si è visto nella discussione relativa al "costo opportunità" dell'UBI, una proposta può far progredire i diritti umani in un senso (ad esempio, espandere la rete di sicurezza sociale), ma avere un impatto complessivo sub-ottimale. Una linea di politica del diritto che produca un risultato complessivo ottimale sui diritti umani dovrebbe creare sinergie piuttosto che tensioni.

Pertanto, le forme di imposizione fiscale che mirano alla condivisione dei benefici o delle ricchezze nell'economia digitale attraverso l'espansione delle

Why a Basic Income Is Necessary for a Right to Work, in *Basic Income Studies*, 2013, 19-40.

8. J. Lamchek, *Funding Social Protection from Data after Covid-19: Potential Contribution of the Right to Benefit from Scientific Progress*, in T. Chaiechi, J. Woods (a cura di), *Community Empowerment, Sustainable Cities and Transformative Economies*, Springer 2022, 571-585.

9. *Ibidem*.

10. S. Zuboff, *Surveillance Capitalism: The Fight for a Human Future at the New Frontier of Power*, Public Affairs Hachette Book Group 2019.

11. Si veda, ad esempio, *The Toronto Declaration: Protecting the Right to Equality and Non-discrimination in Machine-learning Systems*, May 16, 2018, consultabile al link: <https://www.torontodeclaration.org>.

reti di sicurezza o con altri mezzi possono essere dannose per i diritti umani in generale se contribuiscono a violare altri diritti umani. Ad esempio, l'espansione della rete di sicurezza attraverso l'UBI può sostenere iniziative a favore di coloro che sono stati espulsi dal mercato del lavoro a causa dell'automazione, ma allo stesso tempo può essere un rimedio che concilia esigenze sociali più ampie con la ricerca del profitto, in cui la tecnologia viene utilizzata per ridurre dinamiche di sfruttamento o per far scomparire i rapporti di lavoro.¹² In questo scenario, l'UBI potrebbe neutralizzare le richieste di una maggiore regolamentazione del mercato e di riforme del diritto del lavoro, contribuendo al radicamento dello *status quo* anziché metterlo in discussione, e risultando quindi, nel lungo periodo, in maggiori violazioni dei diritti umani.¹³

Tuttavia, queste critiche non sono insuperabili. Non negano che l'UBI sia utile, ma richiedono che le ragioni a supporto dell'UBI e i relativi limiti siano chiariti meglio. Esse chiedono che l'UBI venga modellato in modo da accompagnare a rafforzare, invece di essere in conflitto con altre riforme volte a mettere in discussione le relazioni di disuguaglianza e sfruttamento.¹⁴

Per capire come la DT sia preferibile ad altre proposte per la distribuzione della ricchezza dell'economia digitale, si possono prendere in considerazione i c.d. dividendi sui dati, uno dei modi più comuni proposti per redistribuire la ricchezza dell'economia digitale.

Come la DT, i dividendi sui dati presuppongono che i dati abbiano un valore; i sostenitori dei dividendi dei dati propongono che il valore dei dati sia ripartito tra i singoli individui in base al loro contributo alla creazione di valore. Il governatore della California Gavin Newsom, ad esempio, aveva inizialmente suggerito che la legge californiana sulla *privacy* prevedesse il pagamento di dividendi sui dati ai californiani, ricalcando idee simili secondo cui le società di *social media*, ad esempio, dovrebbero pagare gli utenti per l'utilizzo dei loro dati.¹⁵ Mettendo da parte le questioni relative alla complessità amministrativa o all'impossibilità pratica di calcolare il valore economico dei singoli dati,¹⁶ tassare i *big data* (per finanziare, tra

12. B. Rogers, *Basic Income in a Just Society*, in *Boston Review*, May 3, 2017, testo disponibile al link: <https://www.bostonreview.net/forum/brishen-rogers-basic-income-just-society/> [consultato il 25 febbraio 2025].

13. J. Bidadanure, *The Political Theory of Universal Basic Income*, in *Annual Review of Political Science*, 2019, 481-501.

14. B. Rogers, *Basic Income in a Just Society*, cit.

15. A. Au-Yeung, *California Wants to Copy Alaska and Pay People a "Data Dividend". Is It Realistic?*, in *Forbes*, February 14, 2019, testo disponibile al link: <https://www.forbes.com/sites/angelauyeung/2019/02/14/california-wants-to-copy-alaska-and-pay-people-a-data-dividend-is-it-realistic/> [consultato il 25 febbraio 2025].

16. Molti hanno considerato l'obiettivo di calcolare il valore dei dati individuali come un vicolo cieco. In una successiva proposta formulata dal Berggruen Institute, l'idea che

l’altro, i servizi sociali) sembra preferibile ai dividendi sui dati perché, se da un lato entrambe le soluzioni comportavano la condivisione di benefici o ricchezze, dall’altro la DT evitava di ledere i diritti umani laddove i dividendi sui dati avrebbero probabilmente comportato violazioni. Ciò perché l’assegnazione di un valore monetario ai dati personali degli individui può anche consentire alle aziende di affermare che i diritti alla *privacy* su tali dati sono stati venduti o ceduti. Sicuramente, il diritto alla *privacy* include molto più della creazione di dividendi di dati per coloro che riescono a negoziare con successo con le aziende per ottenerli; la protezione della *privacy* nel suo significato di protezione della dignità¹⁷ sembra in tensione con la sua monetizzazione. A differenza dei dividendi sui dati, la DT promette di recuperare valore dai dati per ridistribuirlo alla gente comune senza rimanere invi schiata in discussioni relative al significato e sul futuro al diritto alla *privacy*.

Al contrario, la DT ha un potenziale pigouviano. In modo simile alle “*sin taxes*” su alcol e tabacco, ad esempio, l’imposizione fiscale sui *big data* potrebbe essere considerata, almeno in teoria, come un disincentivo alla raccolta, all’archiviazione e all’elaborazione eccessiva di dati, con tutti i relativi danni alla *privacy* e ad altri diritti umani che l’eccessiva datificazione comporta. Infatti, sia che serva a scoraggiare l’eccessiva raccolta di dati, sia che finanzi l’UBI, i servizi sociali o uno specifico bene pubblico, la DT contribuirebbe a mettere in discussione il capitalismo della sorveglianza, non a rafforzarlo. Ciò non significa che la dissuasione dell’eccessiva informatizzazione possa o debba avvenire solo attraverso la tassazione dei dati; anzi, per raggiungere questo obiettivo potrebbero essere necessarie altre riforme, come una maggiore protezione della *privacy* e meccanismi più democratici di governo dei dati. Il fatto che la DT abbia effettivamente scoraggiato i danni ai diritti umani derivanti dall’eccessiva datificazione può dipendere dall’esistenza di altri meccanismi di protezione che la integrino, così come l’UBI deve essere integrata da altre riforme.¹⁸

i dati individuali o i *miei* dati abbiano valore è stata abbandonata a favore di una teoria secondo cui solo i dati aggregati o i *nostri* dati hanno valore. È in questo contesto che il Berggruen Institute ha proposto che una tassa sui *big data* fosse la soluzione migliore. Una tassa sui *big data*, infatti, evita di dover assegnare e calcolare un valore monetario ai singoli dati personali per distribuire il valore corretto agli individui: Y. Feygin *et al.*, *A Data Dividend that Works: Steps toward Building an Equitable Data Economy*, Berggruen Institute 2021.

17. S. Viljoen, *A Relational Theory of Data Governance*, in *Yale Law Review*, 2/2021, 573-654.

18. B. Rogers, *Basic Income in a Just Society*, cit.

4. Estrarre rendite dai dati e dalla tecnologia: la digital tax come imposta sui redditi tecnologici

Il punto in cui il RtS e alcune proposte di DT sembrano differire è nella diversa enfasi posta sul luogo in cui si genera il valore. Il RtS fa riferimento ai “benefici” che derivano dal “progresso scientifico” e dalla “applicazione della scienza” (cioè della tecnologia), mentre alcune teorie della DT sottolineano che in un’economia digitale il valore deriva in gran parte dai *big data*. Queste teorie della DT partono dal presupposto che ciò che deve essere “catturato” e distribuito è il valore dei *big data*.

Nella teoria di Omri Marian, il valore dei *big data* corrisponde al loro volume e non necessariamente al loro valore monetario; in altre parole, le aziende dovrebbero essere tassate in base al volume di dati che raccolgono, archiviano ed elaborano, piuttosto che al valore monetario che realizzano dai *big data*.¹⁹ In questo modo si riconosce che i dati sono la nuova moneta o base imponibile. Secondo Marian, in un’economia di mercato ricca di dati, la capacità di raccogliere, archiviare ed elaborare quantità di dati sempre più voluminose sarebbe il miglior indicatore della “capacità contributiva”, ancor più del reddito monetario.²⁰ Le politiche fiscali che hanno insistito sulla tassazione del reddito monetario piuttosto che dei dati hanno ignorato l’impatto dei *big data* sulla creazione di valore e le capacità nettamente diverse delle aziende di raccoglierli, archiviarli ed elaborarli, permettendo così alle imprese con la capacità contributiva più alta di rimanere insufficientemente tassate. Sebbene riforme fiscali come la tassa sui servizi digitali possano catturare parte del reddito realizzato tramite la fornitura di servizi digitali, ad esempio la pubblicità online, tali riforme rimarranno inadeguate fino a quando non saranno tassati i dati stessi e non solo il reddito realizzato.²¹

In questa raccolta di scritti, Vipra si concentra sui *big data* e trascura ampiamente altri fattori come gli algoritmi e il potere di calcolo, che sono proprietà private delle aziende. La sua preoccupazione è la pauperizzazione derivante dall’incapacità di ampi gruppi di persone di rendere il proprio lavoro intellettuale come conseguenza dell’ascesa dell’AI. La sua proposta è di contrastare questo fenomeno attraverso l’UBI finanziato dalla DT. I *big data*, sostiene Vipra, potrebbero essere oggetto di una rendita digitale, e quindi oggetto di imposizione fiscale sotto forma di DT. La

19. O. Marian, *Taxing Data*, in *BYU Law Review*, 2022, 511 ss.

20. *Ibidem*.

21. *Ibidem*.

nozione di “rendita digitale” di Vipra deriva dalla teoria della “rendita agraria” di Thomas Paine.

In *Agrarian Justice*, Paine affermava la giustizia di esigere una tassa (la rendita fondiaria) dai proprietari terrieri e di distribuire il relativo gettito a tutti (una forma di UBI) in riconoscimento del fatto che la terra, anche se ora di proprietà privata, apparteneva e doveva essere utilizzata da tutti in comune, come accadeva prima dei processi di appropriazione.²² La nozione di rendita digitale di Vipra ripropone la soluzione di Paine, ma nel contesto dell’ascesa dell’AI che svaluta enormemente il lavoro intellettuale, impedendo così a masse di persone di vivere di esso. La teoria si basa sulla corrispondenza tra dati e “capacità intellettuale economicamente rilevante”. Come Vipra, anche altri sostenitori dell’UBI teorizzano come soluzione alla diminuzione dei posti di lavoro indotta dall’AI che il valore creato dall’AI stessa venga in parte distribuito alle persone, dato che i loro dati hanno contribuito ai dati necessari per far evolvere le capacità dell’AI.²³

Tuttavia, l’affermazione che il valore nasce dai *big data* comporta chiaramente una scorciatoia concettuale. I dati in sé non hanno valore se non vengono convertiti in elementi come intuizioni, previsioni e *data products* che siano di beneficio per qualcuno, sia che si tratti di valore monetario o meno. Poiché le aziende vendono queste previsioni e *data products* agli inserzionisti e ai mercati dei *futures* comportamentali, le aziende realizzano il valore dei dati come reddito monetario; ma le aziende possono utilizzare

22. T. Paine, *Agrarian Justice*, printed by R. Folwell, Benjamin Franklin Bache 1797, testo disponibile al link: <https://catalog.hathitrust.org/Record/010429193> [consultato il 25 febbraio 2025].

23. N. Hoon Kang, *Artificial Intelligence and the Right to a Universal Basic Income*, 2016, testo disponibile al link: http://bien2016.org/en/wp-content/uploads/2015/10/BIEN2016_Kang_en.pdf [consultato il 25 febbraio 2025]. In generale, il finanziamento dell’UBI con qualsiasi tipo di rendita è alla base della sua giustizia sociale. Philippe van Parijs, il cui trattato *Real Freedom for All* è accreditato per aver riaccesso l’attuale dibattito sull’UBI, ha basato la sua argomentazione a favore dell’UBI su una condivisione della ricchezza sociale che evitasse l’implicazione che il segmento improduttivo della società fosse sovvenzionato da quello produttivo. Egli ha sostenuto che il finanziamento dell’UBI dovrebbe provenire dalla tassazione di “doni e lasciti immeritati”, di cui i grandi trasferimenti di ricchezza attraverso l’eredità sono comunemente considerati un esempio. Più originariamente, van Parijs proponeva di tassare le rendite da lavoro, cioè i posti di lavoro privilegiati concepiti come doni immeritati detenuti da persone avvantaggiate: cfr. P. van Parijs, *Real Freedom for All: What (if Anything) Can Justify Capitalism?*, Clarendon Press 1998. Altri sostenitori dell’UBI hanno proposto una serie di altre tasse, come la *carbon tax*, la tassa sulle transazioni finanziarie, ecc. e i dividendi delle risorse naturali, come l’Alaska Permanent Fund, un fondo sovrano che distribuisce un reddito annuale a tutti i residenti dell’Alaska: cfr. K. Widerquist, M. Howard (a cura di), *Exporting the Alaska Model*, Palgrave Macmillan 2012.

le intuizioni ecc. in altri modi per trarre vantaggio da se stesse attraverso una maggiore efficienza operativa o altro.

Anche gli Stati, le comunità, le organizzazioni *non profit* o altri soggetti possono utilizzare gli *insight*, le previsioni e i prodotti derivati dai *big data* per il proprio bene o per quello comune, senza che questi abbiano un valore monetario. Il punto è che i dati non hanno un valore intrinseco, ma sono impregnati di valore quando vengono messi in relazione con altri dati attraverso l'applicazione di tecniche analitiche avanzate. I *big data* non si analizzano da soli, dopotutto; è necessario che i *data scientists* convertano i dati in un valore che possa essere utile a qualcuno. Affinché i *big data* abbiano valore, tutte le tecniche analitiche, le conoscenze sociologiche, le infrastrutture tecnologiche e così via devono essere combinate e applicate per convertire i dati in valore.

A differenza di Vipra, sostengo che anche altri fattori che si combinano con i *big data*, cioè gli algoritmi e il potere di calcolo, sono contribuiscono a definire la rendita. È qui che entra in gioco il RtS; occorre prestare attenzione anche alla scienza e all'infrastruttura dei dati piuttosto che ai soli dati. Le idee e le scoperte scientifiche (frutto del lavoro di generazioni di scienziati) sono alla base del progresso tecnologico; questo vale tanto per le tecnologie digitali quanto per le altre tecnologie. Insistere sul RtS mette in evidenza che queste idee scientifiche sono patrimonio dell'umanità e problematizza la privatizzazione dei suoi benefici.

Più concretamente, come ha sottolineato Mazzucato, gli Stati hanno contribuito alle innovazioni tecnologiche sotto forma, tra l'altro, di investimenti pubblici, soprattutto nella fase iniziale della ricerca ad alto rischio che ha portato alle innovazioni tecnologiche.²⁴ L'iPhone di Apple non sarebbe stato possibile senza le tecnologie che lo compongono (internet, il *microchip*, il *touch screen*, ecc.), sviluppate con ingenti investimenti pubblici. Se, come suggeriscono Paine e Vipra, l'imposizione delle rendite delle imprese che hanno privatizzato ciò che è presumibilmente proprietà comune è importante per ristabilire la giustizia sociale, allora è chiaro che mancano i meccanismi per il recupero delle rendite derivanti dallo sfruttamento del patrimonio scientifico. Sono mancati anche i meccanismi di "pre-distribuzione", grazie ai quali una parte dei redditi derivanti dalle innovazioni tecnologiche commercializzate dovrebbe tornare al pubblico.²⁵ Il mancato recupero delle rendite sul progresso scientifico e tecnologico è stato socialmente ingiusto, perché ha fatto sì che poche società benefissero immeritatamente del lavoro di generazioni di scienziati e dei finan-

24. M. Mazzucato, *The Entrepreneurial State*, in *Soundings*, 2011, 131ss.

25. *Ibidem*.

ziamenti pubblici, mentre la gente comune veniva esclusa da quella che dovrebbe essere un patrimonio comune.

Pertanto, sostengo che la DT potrebbe essere considerata come rendita sui dati e sulla tecnologia. I *big data* non devono essere necessariamente differenziati dagli altri fattori di produzione (algoritmi e potere di calcolo) con i quali vengono combinati per creare valore. Anche se, come proposto da Marian, per semplicità di attuazione e riscossione, il calcolo della DT potrebbe basarsi solo sul volume dei dati e non su altri fattori, la DT tassa la capacità di raccogliere, archiviare ed elaborare dati sempre più voluminosi che dipendono da fattori tecnologici. Da questo punto di vista, la DT funziona come una sorta d'imposta sui guadagni tecnologici in relazione alla *scienza dei dati* e alla sua applicazione per monetizzare o trarre valore economico dai *big data*, una misura assente nelle precedenti epoche di progresso tecnologico.

5. Dimensione internazionale

Finora si è discusso della DT essenzialmente al livello di ordinamenti statali, che potrebbero imporla alle imprese per migliorare la condizione dei propri cittadini e residenti. Soprattutto quando la DT è stata proposta per finanziare l'espansione di misure di protezione sociale, come l'UBI, si è ipotizzato che il processo decisionale e l'implementazione avvenissero a livello dello Stato impositore. Tuttavia, se l'elaborazione e l'attuazione della DT dovessero condurre a un risultato complessivamente positivo per i diritti umani, dovrebbe destare preoccupazione anche l'impatto delle politiche fiscali sull'equità internazionale. Come già detto, a livello internazionale le politiche fiscali influenzano la direzione dei flussi di entrate – allontanandoli da o avvicinandoli ai Paesi meno sviluppati – incidendo così sull'uguaglianza tra le nazioni.

Per quanto riguarda la DT, Marian ha sottolineato che gli Stati potrebbero facilmente applicare imposte sui dati nella propria giurisdizione territoriale, alla luce del fatto che i dati fluiscano attraverso infrastrutture fisiche che gli Stati possono effettivamente controllare.²⁶ Questo potrebbe essere un vantaggio pratico che rende la DT interessante per gli Stati che desiderano raccogliere gettito fiscale senza attendere la formazione di un accordo internazionale o la necessità di coordinarsi con altri Stati. In questo volume, Christians e Magalhães sostengono inoltre che ricostruire

26. O. Marian, *Taxing Data*, cit.

l'imposta sui servizi digitali come imposta sul reddito, ampliando il sistema di ritenuta alla fonte per includere alcune commissioni sui servizi digitali, consentirebbe agli Stati di tassare le aziende tecnologiche senza coordinarsi con altri Stati, compresi, soprattutto, gli Stati Uniti. Ma se l'imposta sui servizi digitali venisse riscossa dove esiste l'infrastruttura per i flussi di *big data* e andasse a beneficio solo di quei Paesi, allora si solleverebbe la questione di giustizia della mancata condivisione del valore dei *big data*. Come sostiene Brauner, se gli Stati beneficiano in proporzione alla quantità di dati che fluiscono attraverso l'infrastruttura che ospitano nei loro territori, le giurisdizioni con l'infrastruttura più sviluppata per i *big data* saranno probabilmente quelle che ne beneficeranno di più.²⁷ Inoltre, non avendo bisogno di un coordinamento internazionale, le imposte sui dati applicate unilateralmente avranno l'effetto collaterale di far sì che gli Stati competano per attrarre le imprese attraverso politiche fiscali più permissive, piuttosto che unirsi al fine di attuare forme di imposizione fiscale più giuste.²⁸

Se si vuole prendere seriamente sul fatto che i benefici dei *big data* debbano appartenere a tutti, allora le DT devono essere equamente condivise a livello internazionale e in modo da evitare che le politiche fiscali vengano utilizzate per creare una corsa al ribasso della regolamentazione. Ciò implica che gli Stati devono concordare un sistema di raccolta delle DT e una formula per la loro condivisione. I principali problemi relativi alle imposte sulle imprese risiedono nella capacità delle multinazionali di trasferire i propri utili in paradisi fiscali e nella reazione degli Stati, che agiscono indipendentemente gli uni dagli altri, per contrastare l'erosione delle proprie basi imponibili abbassando le aliquote fiscali e/o introducendo misure, quali il segreto finanziario, che aggravano il problema. Entrambi i problemi derivano da decisioni prese dagli Stati. Per questo motivo, gruppi come il Tax Justice Network hanno affermato che la Convenzione fiscale delle Nazioni Unite dovrebbe essere utilizzata per stabilire una “tassazione unitaria”, in base alla quale ogni Stato sia in grado di tassare i gruppi multinazionali sul loro reddito globale in proporzione alla quota di lavoratori e operazioni riferibile a quel Paese.²⁹ Analogamente, per quanto riguarda la DT, la distribuzione disomogenea dei dati imponibili tra gli Stati pone un

27. Y. Brauner, *Taxation of Information and the Data Revolution*, in *Iowa L. Rev.*, Paper Forthcoming, 109, 2024, 1959 ff., testo disponibile al link: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4400680 [consultato il 25 febbraio 2025].

28. *Ibidem*.

29. J. Schwarz, *A U.N. Plan to Stop Corporate Tax Abuse*, in *The Intercept*, August 12, 2023, testo disponibile al link: <https://theintercept.com/2023/08/12/tax-abuse-international-corporations/> [consultato il 25 febbraio 2025].

problema di equità che può solo aggravarsi se si ricorre a un’azione unilaterale. Ciò implica che la DT rende necessario il rafforzamento del sistema fiscale internazionale, potenzialmente attraverso le Nazioni Unite.³⁰

6. Conclusioni

Gli Stati possono riacquistare la propria centralità nell’era digitale attraverso una tassazione che incida sulla raccolta, l’archiviazione e l’elaborazione dei dati da parte delle imprese, in modo tale da garantire che i cittadini e i residenti ne traggano beneficio, e proteggerli dai danni alla loro *privacy* e ad altri diritti. Per quanto riguarda la condivisione dei vantaggi, ho suggerito di riflettere sui *quali* benefici dovrebbero essere finanziati dalla DT al fine di garantire risultati ottimali per la società. In modo ambizioso, la DT potrebbe rafforzare i sistemi di protezione sociale, ad esempio attraverso il finanziamento dell’UBI. Utilizzata in tal modo, tuttavia, la DT dovrebbe generare gettiti estremamente sostanziali, con impatti rilevanti su altri diritti. In modo meno ambizioso, la DT potrebbe finanziare altre prestazioni pubbliche, ma tali scelte dipendono dall’effettivo gettito fiscale generato e dalle priorità socio-economiche degli Stati. Per quanto riguarda la prevenzione dei danni, si è sottolineata l’importanza del potenziale pigouviano della DT. Data questa importanza, si ritiene preferibile considerare la DT non come una proposta a sé stante, ma come parte di un insieme di riforme che rafforzino le tutele della *privacy* e dei diritti umani contro i danni derivanti dal capitalismo della sorveglianza.

Nelle precedenti epoche di progresso tecnologico, l’imposizione fiscale non è stata utilizzata per condividere i relativi benefici con l’umanità. Nell’era digitale, la DT rende ciò possibile. Sebbene l’ascesa dei dati come fattore di produzione vada riconosciuta, la DT non dovrebbe essere vista come incentrata sull’estrazione di valore dai *big data*, indipendentemente dai fattori tecnologici che si combinano con i dati stessi. Piuttosto, gli Stati potrebbero costruire la DT come un modo per estrarre valore da rendite derivanti *sia* dai dati *sia* dall’uso della tecnologia. Infine, occorre tener conto del fatto che l’introduzione unilaterale della DT è in tensione con approcci alla DT ispirati al diritto internazionale dei diritti umani, che impone che i vantaggi derivanti dalla rivoluzione digitale siano equamente condivisi tra gli Stati attraverso una qualche forma di coordinamento internazionale.

30. L. Thomas, *UN Vote Challenges OECD Global Tax Leadership*, Reuters, November 23, 2023, testo disponibile al link: <https://www.reuters.com/world/un-vote-challenges-oecd-global-tax-leadership-2023-11-23/> [consultato il 25 febbraio 2025].

TASSARE I DATI ALLA LUCE DEL PRINCIPIO DI SOLIDARIETÀ: LA RICERCA MEDICA COME CASO DI STUDIO

Marta Fasan*

1. *A Digital New World. Alcune premesse*

Negli ultimi anni, il progresso scientifico e le innovazioni tecnologiche hanno avuto un ruolo di prim'ordine nel dare inizio alla contemporanea rivoluzione digitale, una trasformazione di portata globale e dagli effetti dirompenti per la società contemporanea. Tale processo, che sta modificando radicalmente la vita quotidiana delle persone rendendo le loro attività e azioni sempre più digitali e interconnesse, non solo ha reso più labili i confini tra il mondo online e quello offline¹ ma ha anche rimodellato la nostra realtà, delineando una nuova ontologia delle strutture sociali e delle dinamiche che le caratterizzano.² In conseguenza di ciò, si è assistito a un aumento significativo nella produzione di dati e di informazioni di natura digitale riguardanti le azioni, le interazioni, i comportamenti e i desideri delle persone.

Questo processo di *datafication*³ sta quindi attribuendo ai dati una funzione sempre più rilevante, tanto da poter definire nuovi modelli economici e inediti meccanismi di potere basati sul valore predittivo di queste

* Facoltà di Giurisprudenza, Università degli Studi di Trento.

1. L. Floridi (ed.), *The Onlife Manifesto. Being Human in a Hyperconnected Era*, Springer Open 2015.

2. Questa trasformazione è stata descritta in L. Floridi, *Information: A Very Short Introduction*, Oxford University Press 2010. Con riferimento alla dottrina italiana, è opportuno evidenziare come i mutamenti sociali dettati dai processi di transizione tecnologica e digitale sono stati dettagliatamente descritti in S. Rodotà, *Il diritto di avere diritti*, Laterza 2012.

3. M. Lycett, “*Datafication*”: Making Sense of (Big) Data in a Complex World, in *European Journal of Informational Systems*, 22, 4, 2013, 381-386.

informazioni. Infatti, i principali attori economici dei settori tecnologico e digitale e le società di *Big Tech* da anni sono dediti a una massiccia attività di raccolta dati non solo con l’obiettivo di migliorare i loro prodotti e servizi, ma soprattutto per acquisire dati aggiuntivi che potrebbero aiutarli a comprendere e a prevedere i comportamenti e le preferenze delle persone.⁴ E il controllo su questo “*surplus comportamentale*”,⁵ oltre a valorizzare la produzione delle imprese e il loro vantaggio competitivo sul mercato, sta contribuendo a sviluppare nuovi modelli e forme di *governance* innovative, in cui la detenzione e il controllo sulle informazioni diventano espressione anche di forze di natura politica.⁶

L’emersione di questi fenomeni e le loro pervasive conseguenze costituiscono un inevitabile banco di prova per i giuristi contemporanei, chiamati, soprattutto nella prospettiva delle categorie del costituzionalismo contemporaneo, a interrogarsi sulle sfide prospettate da questa nuova realtà. Da un lato, le nuove forme di potere derivanti dalla raccolta, dalla gestione e dall’elaborazione dei flussi di dati stanno, infatti, dimostrando la capacità di scardinare le strutture di potere tradizionali e le loro modalità di espressione, rendendo in alcuni casi inefficaci e inapplicabili le garanzie di tutela predisposte dagli ordinamenti giuridici. Dall’altro lato, le dinamiche, economiche e giuridiche, che caratterizzano questo fenomeno stanno contribuendo all’aumento delle disuguaglianze esistenti tra le persone, le quali non possono godere allo stesso modo del valore generato dai dati, anche se da loro stessi generati, con una conseguente generale diminuzione del livello di giustizia sociale all’interno della società.⁷

4. L’importanza dei dati nei termini indicati è evidenziata in C. O’Neil, *Weapons of Math Destruction. How Big Data Increases Inequalities and Threatens Democracy*, Crown Books 2016; J. Sadowski, *When Data Is Capital: Datafication, Accumulation, and Extraction*, in *Big Data & Society*, 6, 1, 2019, 1-12; G. De Gregorio, F. Paolucci, *Dati e intelligenza artificiale all’intersezione tra mercato e democrazia*, in E. Cremona, F. Laviola, V. Pagnanelli (a cura di), *Il valore economico dei dati personali tra diritto pubblico e diritto privato*, Giappichelli 2022, 109-126; S. Zuboff, *Big Other: Surveillance Capitalism and the Prospects of an Information Civilization*, in *Journal of Information Technology*, 30, 2015, 75-89; C. Fuchs, *Labor in Informational Capitalism and on the Internet*, in *The Information Society*, 26, 3, 2010, 179-196; E. Cremona, Big data, big troubles: come si controlla il potere dei dati?, in E. Cremona, F. Laviola, V. Pagnanelli (a cura di), *Il valore economico dei dati personali tra diritto pubblico e diritto privato*, Giappichelli 2022, 189-210.

5. S. Zuboff, *The Age of Surveillance Capitalism. The Fight for a Human Future at the New Frontier of Power*, Profile Books 2018.

6. F. Johns, *Governance by Data*, in *Annual Review of Law and Social Science*, 17, 2021, 53-71.

7. J.E. Cohen, *Between Truth and Power: The Legal Constructions of Informational Capitalism*, Oxford University Press 2019; A. Parsons, S. Viljoen, *Towards a Legal Under-*

In questo scenario, in cui i poteri fondati sulla raccolta e sul controllo dei dati stanno dimostrando che in assenza di adeguate e opportune limitazioni possono pregiudicare la tutela dei diritti fondamentali, sembra, quindi, fondamentale chiedersi quale ruolo possano avere il diritto e i suoi strumenti nell'arginare l'insorgere di tali circostanze, evitando che si realizzino forme di indebito utilizzo dei dati e di sfruttamento del loro valore con effetti negativi sui diritti delle persone.⁸

Partendo dal recente dibattito scientifico sul potenziale ruolo che il costituzionalismo digitale può assumere nel fornire contromisure e soluzioni contro gli emergenti poteri di matrice digitale,⁹ il presente contributo si propone di realizzare alcune riflessioni sulla possibilità di ricorrere a misure di leva fiscale per raggiungere gli obiettivi di garanzia e di tutela della persona che costituiscono l'essenza stessa del costituzionalismo quale misura del potere.¹⁰ A tale scopo, in primo luogo si prenderà in considerazione la possibilità di ancorare dal punto di vista costituzionale una simile misura al principio di solidarietà, prendendo in considerazione il suo inquadramento all'interno dell'ordinamento italiano. In secondo luogo, si evidenzierà come la previsione di una misura di tassazione come quella proposta debba trovare una delle sue basi giuridiche nella dimensione della solidarietà, prendendo in considerazione uno specifico caso studio, riguardante la raccolta dei dati nella ricerca medica. In questo ambito, l'introduzione di uno strumento di prelievo fiscale per ciò che

standing of Social Data, in *LPE Project*, 2023, testo disponibile al link: <https://lpeproject.org/blog/towards-a-legal-understanding-of-social-data/> [consultato il 25 febbraio 2025].

8. Su questo tema si veda R. Vatanparast, *The Code of Data Capital: A Distributional Analysis of Law in the Global Data Economy*, in *Juridikum*, 1, 2021, 98-110; K. Pistor, *Liberal Property Law vs. Capitalism*, in *LPE Project*, 2023, testo disponibile al link: <https://lpeproject.org/blog/liberal-property-law-vs-capitalism/> [consultato il 25 febbraio 2025].

9. Per quanto riguarda il concetto di costituzionalismo digitale e la sua teorizzazione si veda, *ex multis*, E. Celeste, *Digital Constitutionalism. The Role of Internet Bills of Right*, Routledge 2022; L.H. Muniz da Conceição, *Digital Constitutionalism – The Need for a Democratic Perspective*, in J. de Campo Amorim, F. da Silva Veiga, P. Anjos Azevedo (eds.), *Desafios do Legaltech*, IBEROJUR 2020, 202-212; G. De Gregorio, *The Rise of Digital Constitutionalism in the European Union*, in *International Journal of Constitutional Law*, 19, 1, 2021, 41-70; F. de Abreu Duarte, G. De Gregorio, A. Jr Golia, *Perspective on Digital Constitutionalism*, in B. Brozek, O. Kanevskaia, P. Palka (eds.), *Research Handbook on Law and Technology*, Edward Elgar Publishing 2024, 315-329.

10. Tra i contributi che, a livello dottrinale, sostengono l'introduzione di una simile misura fiscale, evidenziandone le opportunità offerte e i possibili vantaggi, si veda Z. Rubinstein, *Taxing Big Data: A Proposal to Benefit Society for the Use of Private Information*, in *Fordham Intellectual Property, Media and Entertainment Law Journal*, 31, 4, 2021, 1199-1247; O. Marian, *Taxing Data*, in *Brigham Young University Law Review*, 47, 2, 2022, 511-576.

concerne la raccolta dei dati può risultare un intervento fondamentale per redistribuire risorse economiche verso settori della ricerca medica sottofinanziati, dando, quindi, piena implementazione alla dimensione relazionale del principio costituzionale in esame. In terzo luogo, si esaminerà la potenziale attuazione ed efficacia di una misura di tassazione delle attività di raccolta dei dati, sia alla luce dell'inquadramento teorico realizzato sia rispetto al caso studio individuato, comparandola agli interventi di politica economica realizzati in altri ordinamenti per il perseguitamento di obiettivi affini nel settore giornalistico e dell'informazione. Infine, e sulla base delle osservazioni realizzate, si rifletterà sulle soluzioni prospettate da una simile misura e sui suoi eventuali limiti quale strumento d'azione del costituzionalismo digitale.

2. Tassare i dati per condividerne il valore. Il principio di solidarietà nell'ordinamento giuridico italiano quale base costituzionale per un'imposta sui dati

I meccanismi di tassazione spesso sono considerati, nel sentire comune, strumenti che poco hanno a che fare con le istanze di natura solidaristica. Nella maggior parte delle occasioni e delle circostanze, e in tempi più recenti anche grazie all'influenza esercitata dai movimenti populisti,¹¹ le imposte tendono a essere avvertite dalle persone come mezzi volti a ridurre la ricchezza dei singoli individui e delle realtà produttive, la cui introduzione e applicazione hanno il principale effetto di limitare e scoraggiare la domanda dei consumatori e la possibile esistenza di un'economia di mercato fiorente. Tuttavia, questa percezione non potrebbe essere più impropria e lontana dalla verità. Le misure fiscali trovano la loro legittimazione giuridica non solo in quanto principali fonti di sostentamento per l'erogazione dei servizi pubblici, ma anche come misure finanziarie volte ad affrontare le disuguaglianze interne alla società e le situazioni di crisi economica.¹² Lo Stato, infatti, utilizza i meccanismi di prelievo fiscale anche per allocare e ridistribuire le risorse in base agli obblighi costituzionali da attuare e per seguire e all'indirizzo politico prescelto, rendendo la politica fiscale uno

11. Sul punto G. Boggero, "Kicking the Can Down Road" *Deferring Fiscal Adjustment as a Premise for Italian Budgetary Populism*, in G. Delledonne, G. Martinico, M. Monti, F. Pacini (eds.), *Italian Populism and Constitutional Law. Strategies, Conflicts and Dilemmas*, Palgrave Macmillan 2020, 153 ff.

12. S. Bach, *Capital Levies – A Step towards Improving Public Finances in Europe*, in *DIW Economic Bulletin*, 8, 2012, 3-11.

strumento fondamentale per la promozione dell’eguaglianza tra le persone.¹³ Facendo leva sul dovere di ognuno di contribuire con le proprie risorse economiche, seppur in modo proporzionale e insieme agli altri consociati, al benessere comune della società, gli Stati contemporanei sono in grado di implementare le azioni necessarie a ridurre le disparità esistenti e, quindi, alla realizzazione di un efficace *Welfare State*, che costituisce uno tra gli obiettivi perseguiti dagli ordinamenti costituzionali.¹⁴

Questa specifica prospettiva – cioè l’utilizzo del gettito fiscale non “solo” per finanziare le istituzioni pubbliche e di governo, ma anche come strumento di correzione delle ingiustizie sociali e di effettiva democratizzazione – è chiaramente delineata nel quadro costituzionale italiano, laddove l’art. 53 della Costituzione stabilisce il dovere delle persone di pagare le tasse in base alla capacità contributiva individuale e riconosce nella progressività delle imposte uno dei principi costituzionali cardine del sistema fiscale italiano.¹⁵ In base a tale disposizione e al suo contenuto normativo, le misure fiscali possono considerarsi legittime qualora risultino soddisfatti tre criteri essenziali. In primo luogo, la previsione di un’imposta deve avere carattere universale, in quanto tutte le persone devono contribuire finanziariamente alla realizzazione delle attività di governo e delle istituzioni pubbliche.¹⁶ Ciò significa che l’imposizione fiscale deve essere applicabile anche ad apolidi e stranieri, alla luce del loro legame con il territorio italiano.¹⁷ In secondo luogo, le persone devono adempiere ai doveri di natura tributaria ma solo in base alla loro concreta situazione economica. La partecipazione fiscale dipende, quindi, dalla situazione fi-

13. H. Klug, *Democracy, Inequality, and the Need for a Social Solidarity Tax*, in *Southern California Review of Law and Social Justice*, 31, 2, 2022, 179-238.

14. Sul rapporto strumentale che può instaurarsi tra imposizioni fiscali e giustizia sociale cfr. F. Gallo, *Giustizia sociale e riforme tributarie*, in *Il Mulino. Rivista trimestrale di cultura e di politica*, 5, 2003, 847 ss.

15. Nello specifico, l’art. 53 della Costituzione italiana stabilisce: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”.

16. In questi termini F. Polacchini, *Doveri costituzionali e principio di solidarietà*, Bologna University Press 2016; G. Alpa, *Solidarity: A Normative Principle*, Kluwer Law International BV 2023.

17. Sulla natura delle misure di prelievo fiscale all’interno dell’ordinamento italiano si veda S. Bartole, R. Bin (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Cedam 2008. Per quanto riguarda la possibilità di applicare simili strumenti anche a persone che non godono dello *status* di cittadino italiano, in Corte cost., sent. n. 342 del 2000 la Corte costituzionale italiana ha riconosciuto come sia sufficiente l’esistenza di un nesso tra la capacità fiscale della persona e il territorio dello Stato italiano per riconoscere l’esistenza del legittimo potere statale di imposizione fiscale.

nanziaria delle persone, le quali sono chiamate a contribuire alle spese di Stato solo in presenza di redditi che possano essere considerati imponibili.¹⁸ Infine, secondo il dettato costituzionale, coloro che hanno un reddito sono obbligati a contribuire alla spesa pubblica in modo proporzionato alla propria capacità fiscale, con un aggravio fiscale maggiore all'aumentare del reddito individuale.¹⁹

Lo scopo di questa disposizione, anche grazie alla lettura che ne ha dato la Consulta, è, quindi, stabilire il dovere della singola persona di partecipare attivamente, anche da un punto di vista economico, al funzionamento dello Stato e al suo governo attraverso il pagamento di tributi che svolgono un ruolo essenziale nel soddisfare i bisogni sociali e lo sviluppo collettivo e individuale all'interno dello Stato costituzionale.²⁰

Da questo punto di vista, gli strumenti fiscali possono, quindi, considerarsi un'espressione tangibile del principio di solidarietà così come definito dall'ordinamento costituzionale italiano nella sua dimensione sociale, politica ed economica.²¹ La solidarietà, secondo il contenuto delineato sia dall'art. 2 che dalle interpretazioni fornite dalla Corte costituzionale, costituisce uno dei principi fondamentali sanciti dall'intera Costituzione, il cui obiettivo è garantire a livello normativo la convivenza e l'armonia tra le persone.²² In

18. Sull'importanza di prevedere un simile criterio in materia di prelievi fiscali, con l'obiettivo di bilanciare la necessità di tutelare la persona con riferimento alla sua posizione economica individuale e il bisogno di perseguire gli interessi della collettività anche grazie a strumenti di natura economica, si veda F. Moschetti, *I principi di giustizia fiscale nella Costituzione italiana, per "l'ordinamento giuridico in cammino" dell'Unione europea*, in *Rivista di diritto tributario*, 4, 2010, 427-448. Nello specifico, poi, la Corte costituzionale ha definito la capacità contributiva un indice affidabile per misurare il benessere economico di una persona (Corte cost., sent. n. 109 del 1967) e per definire l'applicabilità di una misura fiscale al singolo individuo (Corte cost., sent. n. 156 del 2001).

19. L'importanza di avere un sistema di tassazione fondato sul principio di progressività fiscale è illustrata in P. Boria, *Art. 53*, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, Utet 2006.

20. Su questi aspetti si veda L. Carlassare, *Solidarietà: un Progetto politico*, in *Costituzionalismo.it*, 1, 2016, 45-67; P. Boria, *Interesse fiscale*, Giappichelli 2002; E. Arban, *Italy: The Principle of Solidarity as a Principle of Equality*, in E.M. Belser et al. (eds.), *The Principle of Equality in Diverse States. Reconciling Autonomy with Equal Rights and Opportunities*, Brill Nijhoff 2021, 101-129.

21. A. Jr Golia, *The Principle of Solidarity in the Italian Constitution*, in *The Italian Law Journal*, 8, 1, 2022, 147-186.

22. Corte cost., sent. n. 75 del 1992. Per una ricostruzione generale dei contenuti e dell'inquadramento costituzionale del principio di solidarietà nell'ordinamento italiano cfr. L. Carlassare, *Solidarietà: un Progetto politico*, cit., 45 ss.; A. Jr Golia, *The Principle of Solidarity in the Italian Constitution*, cit., 147 ff.; F. Polacchini, *Doveri costituzionali e principio di solidarietà*, cit.

questi termini, il principio di solidarietà si articola nel riconoscimento non solo dei diritti fondamentali delle persone, ma anche dei loro doveri sociali, politici ed economici, la cui combinazione e il cui rispetto devono consentire il pieno ed equo sviluppo della persona umana come fine dell'ordinamento costituzionale.²³ Per raggiungere questo obiettivo, il principio di solidarietà sostiene l'attuazione di misure e di condizioni adeguate che consentano a tutti di partecipare alla comune dimensione di diritti e di doveri costituzionali definiti dalla Carta fondamentale. Tale principio invita, quindi, le persone a farsi carico del bene e degli interessi della comunità già a livello individuale per agire soprattutto a favore di coloro che sono impossibilitati a contribuire pienamente al benessere, allo sviluppo e alla crescita della società.²⁴

In questo senso, l'adempimento dei doveri fiscali in base alla propria capacità contributiva e al principio di progressività fiscale costituisce una modalità di implementazione del dovere di solidarietà per come inquadra all'interno dell'ordinamento italiano. Ciò, infatti, assicura che tutti, e sempre in modo proporzionato alla propria disponibilità economica, sostengano i costi della spesa pubblica anche per coloro che non possono contribuire economicamente, garantendo così l'accessibilità ai servizi pubblici, anche essenziali, per chi diversamente non potrebbe permettersi il normale costo degli stessi.²⁵ In sostanza, la dimensione fiscale del principio di solidarietà garantisce l'esercizio effettivo dei tutti quei diritti fondamentali che non sarebbero attuabili e tutelabili senza che ne sia assicurata anche la sostenibilità finanziaria.²⁶

Per queste ragioni e alla luce dell'inquadramento fornito dall'ordinamento italiano, il principio di solidarietà, insieme a quello di progressività

23. In F. Polacchini, *Doveri costituzionali e principio di solidarietà*, cit., l'autrice sottolinea proprio il peculiare rapporto che vincola, nell'ordinamento italiano, il principio di solidarietà ai principi personalista e d'egualianza. Questi aspetti sono inoltre ribaditi in G. Mangione, *The Principle of Solidarity within the Italian Constitution. Recent Issues and Developments in the European Context*, in *Comparative Law Review*, 29, 1, 2023, 97-112; B. Pezzini *Dimensioni e qualificazioni nel sistema costituzionale di solidarietà (a proposito di egualianza ed effettività dei diritti e tematizzazione della differenza)*, in B. Pezzini, C. Sacchetto (a cura di), *Il dovere di solidarietà*, Giuffrè 2003, 93-114.

24. F. Giuffrè, *La solidarietà nell'ordinamento costituzionale*, Giuffrè 2002.

25. L. Carlassare, *Solidarietà: un Progetto politico*, cit., 45 ss.; G. Moschetti, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nell'evoluzione del diritto tributario*, Cet-dam 2015; E. Aspida et al., *Fairness and Taxation*, 2014, testo disponibile al link: <https://iris.luiss.it/bitstream/11385/205200/1/CERADI-Wintercourse-2014.pdf> [consultato il 25 febbraio 2025].

26. F. Polacchini, *Doveri costituzionali e principio di solidarietà*, cit.; C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Giuffrè 2011.

dell'imposizione fiscale, può costituire una funzionale base costituzionale per l'introduzione di un'imposta sui dati. Questa forma di prelievo fiscale, sotto forma d'imposta pigouviana, mirerebbe a limitare la raccolta di dati da parte degli attori economici digitali tassando progressivamente questa attività. Oltre a ciò, la solidarietà potrebbe essere il principio guida di questa misura, anche prendendo in considerazione la natura dell'attività tassabile. Infatti, come già accennato, la raccolta di quantità crescenti di dati ha incrementato la ricchezza e l'influenza di alcuni specifici attori tecnologici, che sfruttano aspetti personali e intimi della vita degli individui con i soli obiettivi di accrescere in modo continuato il proprio profitto e di esercitare un potere di controllo sempre più forte all'interno del mercato tecnologico e digitale. E ciò si verifica senza che siano rispettate quelle garanzie minime di tutela per quanto concerne i diritti fondamentali delle persone coinvolte, dal momento che i dati in questione vengono raccolti anche senza che sia presente un consenso realmente informato nella persona, o che ci sia consapevolezza circa il reale valore delle informazioni raccolte e utilizzate da questi attori privati.²⁷

A prescindere dai dibattiti in corso sull'adeguatezza dei meccanismi di consenso informato nell'attuale panorama digitale e sullo statuto giuridico dei dati come potenziali strumenti per mitigare il potere delle *Big Tech*, è chiaro che l'introduzione di una tassa sulla raccolta dei dati potrebbe essere un mezzo per condividere equamente il valore dei dati tra la società.²⁸

27. Alcune importanti considerazioni in merito agli effetti dell'attuale economia digitale sui diritti alla protezione dei dati personali e alla *privacy* sono espresse in G. Colangelo, M. Maggiolino, *Data Protection in Attention Markets: Protecting Privacy through Competition?*, in *Journal of European Competition Law & Practice*, 8, 6, 2017, 363-369, in cui gli autori analizzano quale ruolo potrebbe avere il diritto della concorrenza e dell'*antitrust* nell'assicurare tutela a questi diritti. Per quanto riguarda, invece, il c.d. "privacy paradox" che si sostanzia nella mancanza di interesse e di consapevolezza delle persone per ciò che concerne l'uso dei loro dati, cfr. P.A. Norberg, D.R. Horne, D.A. Horne, *The Privacy Paradox: Personal Information Disclosure Intentions versus Behaviors*, in *Journal of Consumer Affairs*, 41, 1, 2007, 100-126; S. Kokolakis, *Privacy Attitude and Privacy Behaviour: A Review of Current Research on the Privacy Paradox Phenomenon*, in *Computers & Security*, 64, 2017, 122-134.

28. Questi profili sono affrontati in B.W. Schermer, B. Custers, S. van der Hof, *The Crisis of Consent: How Stronger Legal Protection May Lead to Weaker Consent in Data Protection*, in *Ethics and Information Technology*, 16, 2014, 171-182; C. Angiolini, *Lo statuto dei dati personali. Uno studio a partire da una nozione di bene*, Giappichelli 2020, *passim*; S. Monteleone, *Addressing the Failure of Informed Consent in Online Data Protection: Learning the Lessons from Behaviour-aware Regulation*, in *Syracuse Journal of International Law and Commerce*, 43, 1, 2015, 69-119; G. Versaci, *Personal Data and Contract Law: Challenges and Concerns about Economic Exploitation of the Right to Data Protection*, in *European Review of Contract Law*, 14, 4, 2018, 374-392; I. Clay, N. Cory, *Data Is Not Oil*,

Ciò permetterebbe di ridistribuire i profitti ottenuti dalla raccolta indebita di informazioni come risorse finanziarie pubbliche, allineandosi in ultima analisi con gli obiettivi di solidarietà sanciti dal quadro giuridico costituzionale. In questo modo, la previsione di un'imposta sulla raccolta dei dati potrebbe limitare i poteri economici emergenti non solo intaccando il loro controllo finanziario sulle informazioni raccolte, ma anche restituendo alle persone il valore economico dei loro dati, contribuendo al miglioramento del benessere comune.²⁹

3. La solidarietà fiscale in azione. Il settore della ricerca medica quale caso studio per un'imposta sui dati

L'opportunità di discutere sulla potenziale introduzione di una “tassa sul capitale di dati” come strumento giuridico del costituzionalismo digitale, inquadrato alla luce del principio di solidarietà, può essere meglio compresa attraverso l’analisi di uno dei campi più paradigmatici in cui una tassa simile potrebbe giovare alle persone, sia nella dimensione individuale che in quella relazionale: la ricerca medica.

La medicina è uno dei settori colpiti più profondamente dai processi di *datafication*, in quanto la digitalizzazione delle informazioni sanitarie³⁰ e la diffusione di nuove tecnologie, tra cui app e dispositivi intelligenti che raccolgono dati di rilevanza medica (ad esempio, attività sportiva, frequenza cardiaca, abitudini alimentari), hanno portato alla creazione e alla disponibilità di una grande quantità di informazioni sullo stato di salute delle persone, anche al di fuori dei contesti clinici.³¹ Gli avanzamenti tecnologici e la diffusione di sistemi di monitoraggio e di prevenzione con-

Bacon, or Gold: An Actual Measure of Data as an Asset, ITIF 2023, testo disponibile al link: <https://itif.org/publications/2023/04/03/data-is-not-oil-bacon-or-gold-an-actual-measure-of-data-as-an-asset/> [consultato il 25 febbraio 2025].

29. Z. Rubinstein, *Taxing Big Data*, cit., 1199-1247.

30. L’importanza dei processi di trasformazione digitale nel contesto sanitario è sottolineata in OECD, *How’s Life in the Digital Age? Opportunities and Risks of the Digital Transformation for People’s Well-being*, OECD Publishing 2019; H. Jahankhani, S. Kedzierskyj, *Digital Transformation of Healthcare*, in H. Jahankhani *et al.* (eds.), *Blockchain and Clinical Trial. Securing Patient Data*, Cham 2019, 31-52.

31. B.D. Mittelstadt, L. Floridi, *Introduction*, in B.D. Mittelstadt, L. Floridi (eds.), *The Ethics of Biomedical Big Data*, Cham 2016, 1-5; K. Montgomery, J. Chester, K. Kopp, *Health Wearables: Ensuring Fairness, Preventing Discrimination, and Promoting Equity in an Emerging Internet-of-things Environment*, in *Journal of Information Policy*, 8, 2018, 34-77.

sentono, infatti, la raccolta continua di dati relativi all'assistenza sanitaria, aiutando gli operatori del settore a comprendere gli esiti dei trattamenti clinici, le risposte dei pazienti e il loro stato generale di salute nelle varie fasi della vita.³²

Queste circostanze e l'elevata quantità di dati che ne deriva sono elementi cruciali per la ricerca medica, dal momento che l'accesso, l'analisi e la correlazione di questi dati, anche grazie all'uso di tecnologie come l'intelligenza artificiale, accrescono e migliorano la conoscenza scientifica in campo medico, stimolando la realizzazione di nuove scoperte e rendendo accessibili alle persone i benefici del progresso scientifico.³³ Questo potenziale è stato particolarmente evidente durante la pandemia da Covid-19, quando la decisione di rendere liberamente disponibili gli studi scientifici e le informazioni sulla malattia ha svolto un ruolo cruciale nella comprensione della stessa e dei suoi effetti, accelerando lo sviluppo di soluzioni come il vaccino Covid-19.³⁴

Tuttavia, il contesto della ricerca medica è caratterizzato da un approccio diverso da quanto accaduto durante la pandemia di Covid-19. Essendo un settore prevalentemente sostenuto principalmente da finanziamenti privati, le aziende digitali private esercitano un persistente e, per certi versi, totale controllo per quanto riguarda la raccolta di dati medici. Questa circostanza si traduce, quindi, in uno squilibrio nello sviluppo scientifico, in cui gli attori digitali privati usano il loro *data power* per determinare il

32. Per quanto riguarda le questioni etiche e giuridiche riconducibili a questa possibilità cfr. C. Botrugno, *The Spread of Telemedicine in Daily Practice. Weighing Risks and Benefits*, in M. Ienca *et al.* (eds.), *The Cambridge Handbook of Information Technology, Life Sciences and Human Rights*, Cambridge University Press 2022, 102-112; B. Mittelstadt *et al.*, *The Ethical Implications of Personal Health Monitoring*, in *International Journal of Technoethics*, 5, 2, 2014, 37-60.

33. K. William *et al.*, *Cheaper Faster Drug Development Validated by the Repositioning of Drugs against Neglected Tropical Diseases*, in *Journal of the Royal Society Interface*, 12, 104, 2015, 1-9, laddove gli autori rimarcano il ruolo che possono avere anche le tecnologie di intelligenza artificiale nel velocizzare la ricerca in campo medico.

34. I. Le Guillou, *Covid-19: How Unprecedented Data Sharing Has Led to Faster-than-ever Outbreak Research*, in *Horizon the EU Research & Innovation Magazine*, 2020, testo disponibile al link: <https://ec.europa.eu/research-and-innovation/en/horizon-magazine/covid-19-how-unprecedented-data-sharing-has-led-faster-ever-outbreak-research> [consultato il 25 febbraio 2025]; M. Apuzzo, D.D. Kirkpatrick, *Covid-19 Changed How the World Does Science, Together*, in *The New York Times*, April 1, 2020, testo disponibile al link: <https://www.nytimes.com/2020/04/01/world/europe/coronavirus-science-research-cooperation.html> [consultato il 25 febbraio 2025]. A questo proposito si veda anche M. Tomasi, *La solidarietà come vettore per uscire dalla crisi: prospettive dall'angolo di osservazione della medicina e della ricerca scientifica*, in *BioLaw Journal – Rivista di BioDiritto*, Special Issue 1, 2020, 327-337.

corso e la direzione del progresso e dell'innovazione medica,³⁵ investendo risorse soprattutto in aree economicamente più redditizie e lasciando altri campi – come quelli relativi ai disturbi che colpiscono i gruppi di minoranza, compresi quelli basati sull'etnia, sul genere o sulle malattie rare – sotto-finanziati e inesplorati.³⁶

Tra questi casi, la ricerca sulle malattie rare è un esempio significativo di come questo specifico modello economico influisca negativamente sui diritti fondamentali, discriminando i gruppi minoritari e i loro interessi. La ricerca sulle malattie rare³⁷ deve, infatti, affrontare due sfide principali: la scarsità di dati e di informazioni, dovute alla natura unica di queste malattie,³⁸ e la mancanza di incentivi economici per le aziende per farmaceutiche indirizzati ad aumentare gli investimenti in questa tipologia di ricerca.³⁹ Ora, se sul primo profilo si sta lavorando da tempo, a livello inter-

35. In questi termini, e in particolare sulle questioni che possono emergere a causa della natura privata della ricerca medica, si veda N. Denton *et al.*, *Data Silos Are Undermining Drug Development and Failing Rare Disease Patients*, in *Orphanet Journal of Rare Diseases*, 16, 161, 2021, 1-4; C. Casonato, *21st Century BioLaw: A Proposal*, in *BioLaw Journal – Rivista di BioDiritto*, 1, 2017, 81-95. Si veda sul punto anche I.R.I. Alberto *et al.*, *The Impact of Commercial Health Datasets on Medical Research and Health-care Algorithms*, in *The Lancet Digital Health*, 5, 5, 2023, E288-E294; A. Yegros-Yegros *et al.*, *Exploring Why Global Health Needs Are Unmet by Research Efforts: The Potential Influences of Geography, Industry and Publication Incentives*, in *Health Research Policy and Systems*, 18, 47, 2020, 1-14.

36. L. Schiebinger, *Scientific Research Must Take Gender into Account*, in *Nature*, 570, 7490, 2014, 9 ff.; C. Shachar, S. Gerke, *Prevention of Bias and Discrimination in Clinical Practice Algorithms*, in *JAMA*, 329, 4, 2023, 283-284; A. Arora, *The Value of Standards for Health Datasets in Artificial Intelligence-based Applications*, in *Nature Communication*, 2023, testo disponibile al link: <https://www.nature.com/articles/s41591-023-02608-w> [consultato il 25 febbraio 2025]; E.G. Burchard *et al.*, *Moving toward True Inclusion of Racial/Ethnic Minorities in Federally Funded Studies. A Key Step for Achieving Respiratory Health Equality in the United States*, in *American Journal of Respiratory and Critical Care Medicine*, 191, 5, 2015, 514-521.

37. T. Adachi *et al.*, *Enhancing Equitable Access to Rare Disease Diagnosis and Treatment around the World: A Review of Evidence, Policies, and Challenges*, in *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 20, 6, 2023, 1-37. In generale, sulle problematiche di natura etica e giuridica riferibili alle malattie rare si veda M. Tomasi, *Genetica e Costituzione. Esercizi di egualianza, solidarietà e responsabilità*, Editoriale Scientifica 2019.

38. Sulla mancanza di dati e di informazioni riguardanti le malattie rare cfr. V. Giannuzzi *et al.*, *The Ethical Framework for Performing Research with Rare Inherited Neurometabolic Disease Patients*, in *European Journal of Pediatrics*, 176, 3, 2017, 395-405.

39. A. Denis, *A Comparative Study of European Rare Disease and Orphan Drug Markets*, in *Health Policy*, 97, 2-3, 2010, 173-179.

nazionale ed europeo anche grazie all'attivismo dei pazienti,⁴⁰ per favorire la più ampia condivisione dei dati e migliorare la conoscenza e la ricerca scientifica su queste malattie, lo stesso tipo di azioni non si registrano in relazione al secondo profilo, in quanto persiste una consistente mancanza di finanziamenti a sostegno della ricerca sulle malattie rare.

In questo contesto, accanto agli sforzi in corso per modificare il quadro normativo di riferimento e per migliorare la condivisione dei dati anche attraverso la promozione di soluzioni come la donazione dei dati e le forme di *data altruism*,⁴¹ l'introduzione di un'imposta sui dati potrebbe essere una soluzione auspicabile per sostenere le aree sotto-finanziate della ricerca medica, e ciò includerebbe anche la ricerca sulle malattie rare. In questi termini, la redistribuzione dal punto di vista fiscale delle risorse economiche e, in generale, del reddito derivante dalla raccolta di dati nei diversi ambiti della medicina risulterebbe funzionale a garantire una più ampia promozione e protezione del diritto fondamentale alla salute degli individui, assicurando un più ampio accesso ai benefici del progresso scientifico, che sarebbero così messi a disposizione della società nel suo insieme.⁴² Si avrebbe infatti l'opportunità di porre un limite alla raccolta incontrollata di dati, e al loro successivo sfruttamento, che caratterizza questo settore, facendo leva sulla capacità contributiva delle grandi aziende biotecnologiche e farmaceutiche, industria questa che, ad esempio, solo nel 2022 ha registrato un fatturato mondiale pari a 1,48 trilioni di dollari statunitensi.⁴³

40. In questi termini G.R. Polich, *Rare Disease Patient Groups as Clinical Researchers*, in *Drug Discovery Today*, 17, 3-4, 2012, 167-172; D. Julkowska *et al.*, *The Importance of International Collaboration for Rare Diseases Research: A European Perspective*, in *Gene Therapy*, 24, 2017, 562-571; J. Lekstrom-Himes *et al.*, *Data Sharing to Advance Gene-targeted Therapies in Rare Diseases*, in *American Journal of Medical Genetics*, 193, 1, 2023, 87-98.

41. In riferimento all'opportunità di introdurre e applicare le misure indicate per evitare eccessive limitazioni nella circolazione dei dati sanitari, e con conseguenti danni per il settore medico nel suo insieme, si veda G. Re Ferré, *Data Donation and Data Altruism to Face Algorithmic Bias for an Inclusive Digital Healthcare*, in *BioLaw Journal – Rivista di BioDiritto*, 1, 2023, 115-129. Come si avrà modo di osservare nelle prossime pagine, vale la pena evidenziare fin da subito che anche il regolamento europeo sullo spazio europeo dei dati sanitari, ormai di prossima approvazione, avrà un ruolo fondamentale nel promuovere diversi meccanismi di condivisione dei dati sanitari, al fine di potenziare e rafforzare la ricerca clinica all'interno dell'ordinamento dell'Unione europea.

42. J.S. Lamchek, *Funding Social Protection from Data after Covid-19: Potential Contribution of the Right to Benefit from Scientific Progress*, in T. Chaiechi, J. Wood (eds.), *Community Empowerment, Sustainable Cities, and Transformative Economies*, Springer 2022, 571-586.

43. M. Mikulic, *Pharmaceutical Market: Worldwide Revenue 2001-2022*, in *Statista*, 2023, testo disponibile al link: <https://www.statista.com/statistics/263102/pharmaceutical-market-worldwide-revenue/>

In questo modo, l'introduzione di una simile imposta nel settore della ricerca medica rappresenterebbe una concreta attuazione del principio di solidarietà, come teoricamente inquadrato nell'ordinamento costituzionale italiano, innalzando il livello di giustizia sociale in un settore che, in assenza di adeguati finanziamenti pubblici, rischia di essere condizionato solo ed esclusivamente dagli interessi economici e privati delle grandi aziende che dominano il settore.

4. Quale operatività per una tassa sui dati nel campo della ricerca medica? Lezioni dal settore dell'informazione in prospettiva comparata

La possibilità di affidarsi a una tassa sui dati come strumento adatto a garantire un adeguato livello di giustizia sociale nel settore della ricerca medica richiede ulteriori riflessioni. Sebbene una misura di questo tipo possa essere teoricamente inquadrata nel principio di solidarietà definito dal quadro costituzionale italiano, è fondamentale capire se un'operazione di questo tipo sia teoricamente fattibile e praticamente attuabile. È infatti necessario chiedersi se l'introduzione di un'imposta sulla raccolta dei dati nel campo della ricerca medica possa effettivamente essere uno strumento di giustizia sociale, o se tale misura rischi invece di diventare un fattore limitante per la ricerca medica e, in generale, per l'avanzamento del progresso scientifico.

Da questo punto di vista, le soluzioni adottate nel settore giornalistico per limitare il potere monopolistico esercitato dalle aziende *Big Tech* offrono spunti essenziali per valutare la potenziale fattibilità di un modello di tassazione nel settore della ricerca medica quale quello delineato.

Il settore dell'informazione giornalistica e delle notizie, infatti, è uno degli ambiti maggiormente influenzati dalla nuova economia digitale, a causa della significativa rilevanza che le piattaforme online e di *social media* stanno assumendo nella diffusione di notizie e di informazioni.⁴⁴ Questo fenomeno, unito alla consapevolezza circa l'entità del valore economico acquisito attraverso tale attività, ha spinto alcuni organi legislativi e governativi ad adottare specifici interventi normativi per sostenere il settore dell'informazione di fronte alla concorrenza creata dalla diffu-

[worldwide-revenue-since-2001/#:~:text=The%20global%20pharmaceutical%20market%20has,at%201.48%20trillion%20U.S.%20dollars](#) [consultato il 25 febbraio 2025].

44. Y. Benkler, *The Wealth of Networks: How Social Production Transforms Markets and Freedom*, Yale University Press 2006.

sione di notizie da parte delle piattaforme digitali.⁴⁵ In questi termini, gli atti regolatori adottati in Australia e in Canada possono essere dei buoni esempi per mostrare l'efficacia dell'attuazione di politiche economiche redistributive all'interno di un settore reso squilibrato dall'avvento della nuova economia digitale.

Nel 2021, l'autorità australiana per la concorrenza, l'Australia Competition and Consumer Commission (ACCC), ha approvato il Treasury Laws Amendment (News Media and Digital Platforms Mandatory Bargaining Code) Act, comunemente noto come News Media Bargaining Code (NMBC), che mira a imporre la conclusione di accordi di carattere commerciale tra le piattaforme digitali e le aziende giornalistiche australiane per restituire equilibrio in termini di potere contrattuale tra queste due parti.⁴⁶ Con questo obiettivo, il NMBC autorizza il ministro competente a identificare le piattaforme digitali che devono essere soggette a questo approccio normativo, esentandole solo nel caso in cui abbiano stipulato accordi di natura commerciale con un numero sufficiente di fornitori tradizionali di notizie, dando così un *“significant contribution to the sustainability of the Australian news industry”*.⁴⁷ Secondo il Treasury Act 2021, un'azienda giornalistica può essere ammessa a tale accordo solo se soddisfa specifiche condizioni, quali: avere un fatturato annuo superiore a 150.000 dollari australiani; produrre notizie nel rispetto di standard editoriali professionali definiti; essere editorialmente indipendente; essere orientata al pubblico australiano e produrre contenuti giornalistici che siano da considerarsi fondamentali.⁴⁸ Questo tipo di agevolazione è giustificata da quella che è la premessa alla base dell'intervento normativo in esame: spingere le aziende digitali a stipulare accordi privati con le organizzazioni giornalistiche per evitare che, a tale scopo, si verifichi la designazione formale prevista dal NMBC, garantendo così un contributo economico rilevante alla sostenibilità del settore dell'informazione australiano.⁴⁹ Infatti, in assenza

45. T. Flew, P. Iosifidis, J. Meese, A. Stepnik, *Digital Platforms and the Future of News: Regulating Publisher-platform Relations in Australia and Canada*, in *Information, Communication & Society*, 2023, 1-17.

46. D. Bossio *et al.*, *Australia's News Media Bargaining Code and the Global Turn towards Platform Regulation*, in *Policy & Information*, 14, 1, 2022, 136-150; J. Meese, *Journalism Policy Across the Commonwealth: Partial Answers to Public Problems*, in *Digital Journalism*, 9, 3, 2021, 255-275.

47. Section 52E, Treasury Law Amendments (News Media and Digital Platforms Mandatory Bargaining Code), Act 2021.

48. Sections 52M, 52N, 52°, 52P, Treasury Law Amendments (News Media and Digital Platforms Mandatory Bargaining Code), Act 2021.

49. T. Dwyer, T. Flew, D. Wilding, *Where to Next with Australia's News Media and*

di un accordo privato o in caso di accordo insoddisfacente, il Ministro del tesoro australiano ha il compito di individuare le piattaforme digitali e di *social media* da sottoporre a un simile regime e di intraprendere una procedura di arbitrato per definire l'offerta finale da stipulare con le aziende attive nel settore dell'informazione.⁵⁰

Nonostante la sua attuazione sia abbastanza recente, questa riforma sta già mostrando i suoi effetti. Quasi il 61% dei fornitori di notizie australiani ha stipulato almeno uno di questi accordi commerciali con piattaforme online come Google e Meta. Inoltre, la Public Interest Journalism Initiative stima che gli importi ricevuti dagli organi di informazione varino da 31.000 a 70 milioni di dollari australiani all'anno, a dimostrazione dell'efficacia che questo intervento di politica economica può avere nell'assicurare la sostenibilità del settore giornalistico.⁵¹

Un'azione normativa simile è stata implementata anche all'interno dell'ordinamento giuridico canadese. Seguendo l'esempio australiano, nel 2022, il Canada ha emanato l'Online News Act, atto che persegue l'obiettivo di affrontare la crescente sproporzione esistente tra le piattaforme digitali e i *media* tradizionali, prevedendo, anche in questo caso, un regime di contrattazione volto a garantire che i fornitori di notizie siano equamente compensati dai principali attori dell'economia digitale per la loro produzione di informazioni.⁵² In questi termini, le piattaforme che hanno un significativo potere di mercato devono notificare alla Canadian Radio-Television and Telecommunications Commission (CTRC) l'applicazione dell'Online News Act,⁵³ con la possibilità di esserne esentati solo se hanno raggiunto un numero sufficiente di accordi commerciali in questo ambito.⁵⁴

Tuttavia, per quanto risulti comune la finalità di controllo di mercato e di redistribuzione delle risorse perseguita dai due ordinamenti, l'approccio normativo canadese presenta alcune caratteristiche distintive che lo caratterizzano diversamente da quello australiano.

Digital Platforms Mandatory Bargaining Code?, in *Communications: The European Journal of Communications Research*, 48, 3, 2023, 440-458.

50. T. Flew, P. Iosifidis, J. Meese, A. Stepnik, *Digital Platforms and the Future of News*, 440-458.

51. Public Interest Journalism Initiative, *Review of the News Media and Digital Platforms Mandatory Bargaining Code: Submission to the Treasury*, Public Interest Journalism Initiative 2022, testo disponibile al link: https://piji.com.au/wp-content/uploads/2023/05/nmbc-review_piji-submission_may-2022.pdf [consultato il 25 febbraio 2025].

52. A. Katz, *Sedating Democracy's Watchdogs: Critical Reflections on Canada's Proposed Online News Act*, in *Columbia Journal of Law & the Arts*, 46, 2022, 345-366.

53. Section 7, Online News Act 2022.

54. Section 11, Online News Act 2022.

In primo luogo, secondo il regime canadese gli accordi tra le piattaforme online e l'industria dell'informazione non sono stipulati in via confidenziale, ma devono rispettare rigorose regole di trasparenza. La legislazione canadese prevede quindi lo svolgimento di un *audit* annuale, basato su una relazione che ha l'obbligo di descrivere il valore commerciale totale degli accordi realizzati, le informazioni che riguardano la distribuzione del valore commerciale, i dati relativi all'effetto degli accordi su tali voci di spesa e tutte le altre informazioni che potrebbero essere significative per assicurare un adeguato livello di trasparenza per gli accordi conclusi.⁵⁵

In secondo luogo, l'Online News Act stabilisce criteri differenti, e anche più ampi, per definire a quali aziende giornalistiche canadesi siano applicabili le norme ivi previste. Nello specifico, le condizioni fissate sono l'ammissibilità per il fornitore di informazioni a un regime di credito esistente o l'impiego di un minimo di due giornalisti in Canada che producano notizie destinate al grande pubblico.⁵⁶

Questi elementi distintivi sono giustificati alla luce delle diverse premesse che fondano l'approccio normativo canadese. Mentre la legislazione australiana si basa su un approccio essenzialmente di mercato per garantire la sostenibilità economica dell'industria giornalistica e dei suoi operatori economici, il Canada ha scelto di adottare un'impostazione normativa differente, il cui obiettivo è la realizzazione di un giornalismo di interesse pubblico nel contesto di un mercato di natura commerciale.⁵⁷ L'importanza di sostenere il settore dei *media* d'informazione per salvaguardare l'interesse pubblico di informare ed essere informati è confermata anche dal riconoscimento della diversità e del pluralismo come elementi chiave negli accordi conclusi tra aziende giornalistiche e piattaforme digitali. Infatti, in base alla normativa canadese, la CRTC deve verificare che gli accordi stipulati garantiscano *“diversity with respect to language, racialized groups, indigenous communities, local news and business models”* e vadano a beneficio dei *media* locali indipendenti.⁵⁸

I due atti esaminati dimostrano come l'adozione di misure di politica economica con finalità redistributive possa essere una soluzione idonea ad affrontare gli effetti dirompenti e negativi dell'economia digitale nelle diverse dimensioni in cui questi si concretizzano. Infatti, l'introduzione

55. Section 86, Online News Act 2022.

56. Sections 27, 28, 29, Online News Act 2022.

57. A. Katz, *Sedating Democracy's Watchdogs*, cit., 345-366; P.M. Napoli, *Social Media and the Public Interest: Media Regulation in the Disinformation Age*, Columbia University Press 2019.

58. Section 11, Online News Act 2022.

di disposizioni specifiche e la definizione di quadri regolatori orientati a un'equa redistribuzione delle risorse tra i vari attori del settore può contribuire sia a minimizzare i nuovi squilibri generati dall'emersione delle realtà economiche digitali, sia a limitare il loro potere, andando a vantaggio della società nel suo complesso. Da questo punto di vista, la normativa canadese risulta maggiormente significativa, ai fini della presente analisi, per l'enfasi posta sulla tutela degli interessi della collettività. L'accresciuta attenzione a garantire trasparenza, maggiore accessibilità e pluralismo nella conclusione di questa tipologia di accordi commerciali dimostra come anche l'implementazione di strumenti di politica economica possa essere uno dei modi in cui il costituzionalismo digitale è in grado di garantire la tutela dei diritti fondamentali, come in questo caso per la libertà di espressione.⁵⁹

In tali termini, l'introduzione di una tassa sui dati nel contesto della ricerca medica potrebbe seguire un quadro normativo simile. Questo modello di imposizione fiscale potrebbe essere applicato con l'obiettivo di governare, anche nel senso di limitare, la raccolta incontrollata di dati realizzata dalle società farmaceutiche private, ridistribuendo al contemporaneo il valore economico e sociale delle informazioni, anche attraverso la previsione di accordi privati. Infatti, la previsione di un'esenzione fiscale condizionata alla stipula di accordi di finanziamento tra grandi aziende biotecnologiche e realtà di ricerca dedicate allo studio delle malattie rare o di altri ambiti della medicina sottofinanziati potrebbe sostenere e contribuire all'attuazione degli obiettivi di giustizia sociale che dovrebbero guidare l'idea di introdurre una simile misura fiscale all'interno di un ordinamento giuridico. Da questa prospettiva, quindi, si realizzerebbe una piena e concreta attuazione del principio costituzionale di solidarietà e dei suoi contenuti teorici, alla luce della nuova dimensione digitale del costituzionalismo contemporaneo.

5. Verso nuove forme di solidarietà digitale. Prime osservazioni conclusive in materia di tassazione dei dati

Le considerazioni svolte nei paragrafi precedenti consentono ora di trarre alcune conclusioni preliminari circa la possibilità di introdurre una leva fiscale per contrastare gli effetti negativi causati dalla nuova economia

59. T. Flew, P. Iosifidis, J. Meese, A. Stepnik, *Digital Platforms and the Future of News*, cit., 440-458.

digitale e dall'eccessiva attività di raccolta di dati e di informazioni che ne caratterizza il funzionamento.

È evidente che, dal punto di vista teorico, un'imposta come quella ipotizzata potrebbe trovare piena legittimità giuridica all'interno di un ordinamento che, come quello italiano, fonda il sistema adottato sui principi costituzionali di progressività e di solidarietà fiscale. In particolare, ancorare tale imposta al principio di solidarietà sembra essere la chiave analitica più promettente per inquadrare questa misura come uno strumento volto a limitare i nuovi poteri che derivano dalla capacità economica e tecnologica di raccogliere, utilizzare e quindi controllare i dati.

Infatti, come dimostra paradigmaticamente l'esempio della ricerca medica, l'introduzione di una tassa sulla raccolta dei dati, che, da un lato, consenta una più equa ridistribuzione delle risorse economiche ricavate dallo sfruttamento delle informazioni personali verso i bisogni della collettività e delle categorie sottorappresentate e, dall'altro, disincentivi la raccolta massiva di dati, soprattutto se non necessaria, utilizzando un criterio di progressività, rappresenta una misura idonea a tutelare la persona e i suoi diritti nel contesto della nuova realtà digitale. Nello specifico, questo prelievo fiscale dimostra le potenzialità necessarie per inserirsi nella cassetta degli attrezzi appannaggio del costituzionalismo digitale, il cui obiettivo rimane la concreta limitazione dei poteri a tutela dei diritti fondamentali, ma che deve essere attuato considerando le peculiarità della nuova società digitale e algoritmica.⁶⁰ In questi termini, l'introduzione di un'imposta sull'attività di raccolta dei dati può rappresentare l'espressione di un principio di solidarietà tradotto nella sua dimensione digitale e che adatta i suoi contenuti e i suoi strumenti tradizionali ai cambiamenti pervasivi che caratterizzano l'era contemporanea.⁶¹

Tuttavia, nonostante gli esempi illustrati dimostrino la potenziale efficacia delle misure di politica economica adottate a livello nazionale, è necessario chiedersi se questo debba essere il livello normativo auspicabile per l'implementazione di una tassa sui dati, soprattutto se applicata al settore della ricerca medica. Infatti, la natura dematerializzata dei dati e l'impatto globale generato dalla loro raccolta e, in generale, dall'economia digitale rischiano di rendere gli atti regolatori, implementati

60. G. De Gregorio, *Digital Constitutionalism in Europe. Reframing Rights and Powers in the Algorithmic Society*, Cambridge University Press 2022.

61. Sugli strumenti con cui si può realizzare la dimensione digitale del principio di solidarietà si veda M. Giannelli, *Solidarietà digitale e condivisione dei dati tra pubblico e privato*, in E. Cremona, F. Laviola, V. Paganelli (a cura di), *Il valore economico dei dati personali tra diritto pubblico e diritto privato*, Giappichelli 2022, 177-188.

nell'esclusiva realtà nazionale, inefficaci e insufficienti per raggiungere tutti gli obiettivi che si vorrebbero perseguire con l'introduzione di una simile misura fiscale. Di conseguenza, l'ipotesi di implementare uno strumento di questo tipo a un livello normativo quale quello dell'Unione europea potrebbe essere una soluzione più opportuna rispetto alle finalità prefissate.

In effetti, l'Unione europea ha dimostrato di saper intervenire sia nel settore della ricerca medica sia nel contesto dell'economia digitale, adottando misure basate sulla stessa logica normativa che dovrebbe caratterizzare una tassa sui dati. Così, per quanto riguarda la ricerca medica, l'Unione europea ha già introdotto meccanismi volti a garantire incentivi economici e di mercato alle aziende farmaceutiche impegnate nello sviluppo e nella produzione di farmaci orfani e pediatrici. L'obiettivo è quello di sostenere la ricerca medica in questi settori e di garantire un adeguato livello di giustizia sociale, fornendo un più ampio accesso a trattamenti medici efficaci.⁶² Allo stesso modo, la proposta dell'Unione europea di adottare una tassa sui servizi digitali come nuovo modo per garantire l'eguaglianza sociale e la giustizia tra i cittadini e le imprese dell'UE conferma la crescente attenzione delle istituzioni europee nel limitare i nuovi poteri e le nuove forme di discriminazione derivanti dall'economia digitale.⁶³ In questi termini, l'introduzione di un'imposta sulla raccolta dei dati e

62. The Committee for Orphan Medicinal Products and the European Medicines Agency Scientific Secretariat, *European Regulation on Orphan Medicinal Products: 10 Years of Experience and Future Perspectives*, in *Nature Reviews Drug Discovery*, 10, 2011, 341-349; S.W. Roberts *et al.*, *Regulatory Consideration toward Orphan Drug Designation and Orphan Drug Exclusivity in the United States and European Union: Structural Similarity, Clinical Superiority/Significant Benefit, and Case Studies*, in *Therapeutic Innovation & Regulatory Science*, 57, 2023, 386-395. A questo proposito è opportuno evidenziare come di recente l'Unione europea abbia proposto una revisione della normativa che regola la produzione farmaceutica, anche con riferimento all'ambito delle malattie rare. La *ratio* di questo intervento è semplificare il quadro regolatorio europeo in materia, nel tentativo di potenziare gli studi e la ricerca clinica all'interno dell'UE. A questo proposito cfr. I. Bacian, *Revision of the EU Legislation on Medicines for Children and Rare Diseases*, in *European Parliamentary Research Service website*, 2023, testo disponibile al link: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/747440/EPRS_BRI\(2023\)747440_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/747440/EPRS_BRI(2023)747440_EN.pdf) [consultato il 25 febbraio 2025].

63. A riguardo si veda R. Avi-Yonah, Y.R. Kim, K. Sam, *A New Framework for Digital Taxation*, in *Harvard International Law Journal*, 63, 2, 2022, 279-341; D. Bunn, *A Summary of Criticisms of the EU Digital Tax*, Tax Foundation 2018, testo disponibile al link: <https://taxfoundation.org/research/all/eu/eu-digital-tax-criticisms/> [consultato il 25 febbraio 2025]; W. Lips, *The EU Commission's Digital Tax Proposals and Its Cross-platform Impact in the EU and the OECD*, in *Journal of European Integration*, 42, 7, 2020, 975-990; H. Lengfeld, F.K. Kley, J. Häuberer, *Contemplating the Eurozone Crisis: Are European*

delle informazioni potrebbe essere giuridicamente inquadrata alla luce del principio di solidarietà anche a livello di Unione europea. Sebbene questo principio possa avere un’interpretazione diversa rispetto all’ordinamento giuridico italiano, esso può comunque fungere da base giuridica ideale per l’attuazione di tale prelievo fiscale all’interno del quadro giuridico dell’UE.⁶⁴ Infatti, se si considerano le più recenti azioni intraprese dall’Unione europea dopo la pandemia di Covid-19 per far fronte alla relativa crisi socio-economica, è chiaro che il principio di solidarietà sta iniziando a svolgere un nuovo ruolo all’interno delle politiche dell’UE, che potrebbe garantire una maggiore attenzione all’attuazione dei diritti sociali e al rafforzamento dell’integrazione europea.⁶⁵ Da questo punto di vista, una tassazione dei dati nell’UE potrebbe contribuire al raggiungimento di tali obiettivi.

Naturalmente, l’introduzione di questa tipologia di prelievo fiscale rappresenta una chiara scelta di politica economica e può suscitare preoccupazioni se applicata in contesti in cui la limitazione della raccolta di dati e informazioni è considerata un rischio da evitare. Tuttavia, proprio la sua natura di tassazione progressiva, come prescritto dal principio generale di solidarietà dell’ordinamento giuridico italiano, dovrebbe rassicurare sulla capacità di questa misura di intervenire solo nei casi in cui una limitazione della raccolta dei dati si renda necessaria a causa dell’abuso di potere esercitato da soggetti privati nello svolgimento di questa attività.

In base a questi elementi, l’elaborazione e l’introduzione di una tassa sulla raccolta dei dati può essere uno strumento utile per ridurre le

Citizens Willing to Pay for a European Solidarity Tax? Evidence from Germany and Portugal, in European Societies, 22, 3, 2020, 337-367.

64. A. Sangiovanni, *Solidarity in the European Union*, in *Oxford Journal of Legal Studies*, 33, 2, 2013, 213-241; F. Zammartino, *Solidarity and Social Justice in the European Union. Seventy Years after the Universal Declaration of Human Rights: The Role of European Judges*, in *Federalismi.it*, 3, 2020, 132-156; I. Ciornei, M.G. Ross, *Solidarity in Europe: From Crisis to Policy?*, in *Acta Politica*, 56, 2021, 209-219.

65. Sul punto si veda S. Pörschlagel, *Solidarity in the EU: More Hype than Substance?*, European Policy Centre and Charlemagne Prize Academy 2021, testo disponibile al link: https://epc.eu/content/PDF/2021/EU_solidarity_IP.pdf [consultato il 25 febbraio 2025]; M. Rosini, M. Tomasi, *The European and Italian Economic Constitution(s) After the Recent Crisis: Towards a New Role for State Powers?*, in *Italian Journal of Public Law*, 15, 2, 2023, 294-326; S. Börner, *Practices of Solidarity in the Covid-19 Pandemic*, in *Culture, Practice & Europeanization*, 6, 1, 2021, 1-14; P. Bilancia, *La solidarietà come “collante” dell’integrazione europea*, in E. Bertolini *et al.* (a cura di), *Itinerari della comparazione. Scritti in onore di Giuseppe Franco Ferrari*, I vol., Egea 2023, 711-721.

disuguaglianze interne alla contemporanea società digitale e per tutelare ulteriormente i diritti fondamentali, richiedendo una discussione attenta e aperta sulle opportunità concrete che questo strumento giuridico può offrire, e sui relativi modelli di attuazione, per raggiungere gli obiettivi dichiarati e che costituiscono le fondamenta del costituzionalismo contemporaneo.

PERCHÉ LE ENTRATE DELL’UE SONO IMPORTANTI: LA NECESSITÀ DI UN’IMPOSTA DIGITALE DELL’UE

Katerina Pantazatou*

1. Introduzione

Il fatto che sia il “mondo UE” sia il “mondo fiscale” stiano subendo profonde trasformazioni, rende particolarmente difficile osservare tali trasformazioni *in parallelo* e, ancor più, avanzare proposte di politica del diritto che combino e rispettino entrambi i “mondi”. La tassazione, tuttavia, sta diventando sempre più una questione di rilievo europeo, non solo a causa della normativa armonizzata relativa all’imposta sul valore aggiunto (IVA),¹ ma anche a causa dell’interazione di lunga data tra le misure fiscali nazionali e il diritto primario dell’UE – in particolare le libertà fondamentali e le norme sugli aiuti di Stato – nonché il diritto secondario dell’UE, in rapida crescita in materia di imposizione diretta.²

Allo stesso tempo, la crescente digitalizzazione dell’economia ha indubbiamente influenzato molti settori e diverse aree politiche a livello globale. Per quanto riguarda la tassazione internazionale, l’OCSE³ ha iden-

*Associate Professor, Faculty of Law, Economics and Finance, Faculty of Law, Economics and Finance. Questo contributo è aggiornato al mese di febbraio 2024, NdC.

1. Dir. (CE) n. 112 del 2006 del Consiglio, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto GU L 347 dell’11 dicembre 2006, 1-118.

2. Di recente sono state adottate una serie di direttive innovative, tra cui la dir. n. 1164 del 2016 – che stabilisce norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (GU L 193/1) – e la dir. (UE) n. 2523 del 2022 del Consiglio, intesa a garantire un livello minimo globale di tassazione per i gruppi di imprese multinazionali e i gruppi nazionali su larga scala nell’Unione GU L 328/1-58 (la “direttiva GloBE”).

3. Nelle citazioni delle fonti, si è mantenuto l’acronimo in lingua originale (OECD), *NdR*.

tificato nell'Action 1 – Final Report on Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy del Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS) due principali sfide da affrontare: 1) dove tassare i profitti in un'economia digitalizzata che non comporti necessariamente la presenza fisica in un luogo e 2) come determinare la creazione di valore e l'allocazione dei profitti tra le diverse giurisdizioni.⁴ In altre parole, come attribuire i profitti nei diversi nuovi modelli di *business* digitalizzati che si fondano su beni immateriali, dati e conoscenze. Affrontare queste sfide richiede diverse modifiche di principi consolidati, che idealmente dovrebbero essere introdotte in maniera sinergica.

Se all'equazione si aggiunge la necessità di aumentare le entrate dopo la pandemia e la precedente crisi finanziaria, diventa più evidente il motivo per cui l'UE aveva inizialmente preso in considerazione l'introduzione di *un'imposta digitale europea* come potenziale fonte di entrate.⁵ Tuttavia, l'iniziativa era stata accolta con scetticismo per motivi legati sia alle caratteristiche dell'UE sia ai profili specificamente tributari. Sebbene tali obiezioni abbiano validi fondamenti, come verrà spiegato più avanti, in queste pagine saranno messe in evidenza le contingenze politiche da cui dipendono le imposte digitali europee e nazionali. Nonostante l'incertezza sul futuro delle imposte digitali europee, si mostrerà che una possibile soluzione alle attuali necessità dell'UE, nel rispetto dei suoi valori costituzionali, possa concretizzarsi (almeno parzialmente) sul versante delle entrate fiscali.

Si dimostrerà infine che, sebbene siano state presentate come una risposta a necessità temporanee dell'UE, le imposte digitali non possono essere isolate da più ampie considerazioni di bilancio, e che la corretta destinazione del gettito derivante da queste imposte potrebbe risolvere altre sfide che riguardano i principi di equità e legittimazione a livello UE.

2. Imposta sui dati e imposta sui servizi digitali: che tipo di imposizione?

Al giorno d'oggi i dati costituiscono un fattore di valore sempre più importante, tanto da essere generalmente definiti “il nuovo petrolio”.⁶ Tuttavia, nel mondo fiscale emergono opinioni molto divergenti sulla possibilità

4. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*.

5. È noto che l'UE aveva annunciato l'introduzione una propria “imposta digitale europea”, se non si fosse trovata una soluzione globale. Si veda, ad esempio, M. Thompson, *EU Countries Committed to Digital Levy, Leaked Doc Says*, in *Law 360*, March 24, 2021.

6. J. Sadowski, *When data is capital: datafication, accumulation, and extraction*, in *Big Data & Society*, Vol. 6, No. 1, 2019.

di considerare i dati un bene e sulle circostanze in cui ciò può avvenire:⁷ tali incertezze non ne impediscono *a priori* la tassabilità,⁸ ma rendono più difficile comprendere *se* e *come* procedere.

Non si tratta di una questione meramente fiscale, poiché l'identificazione stessa di ciò che dovrebbe essere definito un “dato” (nel relativo ambito di applicazione) è di per sé complessa. Essa richiede infatti criteri di qualificazione che variano in generalità e specificità, ad esempio relativi al soggetto (che è un utente o consumatore di dati), ecc. Per ciò che concerne le modalità di tassazione dei dati, la riflessione dovrebbe comprendere non solo la valutazione dei dati tassabili in sé, ma anche l'attribuzione di tali dati a un territorio specifico, che potrebbe essere definito in modi diversi, ad esempio attraverso il numero di utenti online o il numero di contratti commerciali per servizi digitali.⁹ Un'altra questione riguarda la specifica concezione dell'imposta, in particolare la base imponibile: ad esempio, dovrebbe trattarsi di un'imposta sul reddito netto, sulle entrate, un'imposta indiretta o qualcos'altro?

In definitiva, una tassa specifica *sui dati*, la cosiddetta “*data-tax*”, nonostante i suoi indubbi vantaggi,¹⁰ dovrebbe essere stabilita in base a un'attenta analisi delle molteplici contingenze. Una di queste riguarda la natura stessa dei dati e i molti modi diversi in cui essi possono contribuire alla creazione di valore nei vari settori e nelle aziende. Ad esempio, la creazione di valore basata sui dati è probabilmente molto più significativa nel settore della pubblicità mirata, rispetto ad altri modelli di *business* che non si basano sulla partecipazione attiva degli utenti.¹¹ Inoltre, per essere utile, una *data-tax* richiederebbe non solo una definizione ampia di dati (potenzialmente “tutti i dati degli utenti”), ma dovrebbe anche integrarsi con altre imposte sui modelli commerciali digitalizzati che non sono interamente basati sui dati. Come ha osservato l'OCSE nel suo rapporto in-

7. W. Haslehner, M. Lamensch, *General Report on Value Creation and Taxation: Outlining the Debate*, in W. Haslehner, M. Lamensch (a cura di), *Taxation and Value Creation*, IBFD 2021 (EATLP International Tax Series), 25 ss.

8. *Ibidem*.

9. Questi erano due dei criteri per la constatazione di una presenza digitale significativa ai sensi della direttiva proposta e ritirata, cfr. European Commission, *Proposal for a Council Directive Laying Down Rules Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence*, COM/2018/0147 final (the “SDP Proposal”).

10. Per una analisi in termini di politica del diritto sulle caratteristiche di una tale imposta, si veda O. Marian, *Taxing Data*, in *Brigham Young University Law Review*, 47, 2, 2022, 511-576.

11. V. Koukoulioti, *User Contribution to Value Creation: The Benefit Principle in the Spotlight*, in P. Pistone, D. Weber (a cura di), *Taxing the Digital Economy: The EU Proposals and Other Insights*, IBFD 2019, 49 ss., spec. 63.

termedio del 2018, “sebbene vi sia un accordo generale sul fatto che i dati e la partecipazione degli utenti siano caratteristiche comuni delle imprese digitalizzate, vi sono divergenze di opinione su se e in che misura i dati e la partecipazione degli utenti rappresentino un contributo alla creazione di valore da parte dell’impresa”.¹² In questo senso, un’imposta specifica sui dati non solo complicherebbe le cose, rischiando di rendere più complessa la tassazione dei dati nell’ambito dell’economia digitale, ma ne comprometterebbe del tutto la fattibilità per motivi politici.

In mancanza di un sistema sovranazionale sofisticato e specifico di tassazione dell’economia digitale, sembrerebbe più praticabile – almeno all’inizio – un sistema più “generale” e aperto, che si rivolga a diversi modelli di *business* digitalizzati e soprattutto ai “giganti tecnologici”. La necessità di un tale sistema ha portato all’introduzione di imposte sui servizi digitali (*digital service taxes* - DST) da parte di diversi Paesi all’interno e all’esterno dell’Unione. Il ricorso alle DST è nato dalla combinazione di due fattori: da un lato l’urgenza di affrontare la digitalizzazione dell’economia in modo efficace e redditizio per arrestare l’erosione della base imponibile, dall’altro lato la mancanza di un accordo multilaterale su come farlo. Gli Stati che introducono le DST potrebbero così raccogliere entrate da diversi servizi digitali erogati nel proprio territorio, i quali possono essere basati sui dati, derivare da attività di commercio elettronico o altro. Considerato un simile potenziale di generazione di entrate, non sorprende che molte DST nazionali siano state introdotte come fonte di entrate fiscali dopo la pandemia di Covid-19.

Le attività che potrebbero innescare le DST richiedono un alto livello di partecipazione da parte degli utenti.¹³ Pertanto, tali imposte non sono necessariamente incentrate sui dati, ma possono essere applicate a modelli di *business* basati sui dati. Di conseguenza, le DST non hanno come obiettivo la tassazione dei dati *in sé*, né mirano a monetizzarne e tassarne il valore. L’idea alla base delle DST è invece quella di stabilire, per la prima volta, un modo per tassare le imprese che operano nel mondo digitale, anche nei luoghi in cui non hanno una presenza materiale. Di conseguenza, le DST potrebbero essere intese più come un esercizio di verifica di

12. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation-Interim Report*, OECD/G20 Base Erosion & Profit Shifting Project, 2018, testo disponibile al link: <https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> [consultato il 25 febbraio 2025].

13. Ad esempio, European Commission, *Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services*, March 21, 2018, COM(2018)148 final, 7 (the “DST Proposal”).

principi fiscali consolidati, con un fondamento di giustizia sociale basato sul fatto che i “giganti tecnologici” non pagano sufficienti tasse a causa di norme fiscali obsolete rivolte esclusivamente alle imprese di “mattoni e malta”.¹⁴ Pertanto, a prima vista, le DST nazionali non sono accompagnate da scelte normative e assiologiche “superiori”, ma da considerazioni sul gettito fiscale e su vaghi proclami di “equità”.

Le diverse DST nazionali si rivolgono a diversi modelli di *business* digitali (come nel caso della tassa ungherese sui servizi pubblicitari),¹⁵ o si basano su soglie e criteri specifici con cui identificano i modelli di *business* che rientrano nel loro campo di applicazione (ad esempio, la scala e il livello di partecipazione degli utenti).¹⁶ L’idea di fondo non prevedeva di tassare i dati in sé: si basava piuttosto sulla premessa che fosse sufficiente un nesso con il territorio di uno Stato per conferire a quest’ultimo un diritto di imposizione fiscale, nella prospettiva che il territorio funge da “mercato”.

In linea di principio, una DST è un’imposta basata sulla destinazione applicata ai ricavi lordi delle grandi imprese multinazionali digitali che operano in mercati sottoposti a varie giurisdizioni, ad esempio fornendo servizi di *social media*, *e-commerce* o pubblicità a utenti o consumatori. Sebbene le DST nazionali siano già state introdotte in diversi Paesi del mondo nel 2013 e nel 2014,¹⁷ un tentativo di definirne le caratteristiche è stato inserito solo di recente nel documento di consultazione pubblica dell’OCSE.¹⁸ Secondo tale documento, la DST (o una misura analoga) si fonda “su tre condizioni cumulative e comprende misure che: (1) impongono una tassazione basata su criteri di mercato; (2) sono riservate alle imprese straniere e di proprietà estera; e (3) sono collocate al di fuori del sistema dell’imposta

14. Sebbene questa affermazione sia piuttosto discutibile, si veda P. Pistone, J.F. Pinto Nogueira, A. Turina, *Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for Its Introduction in the European Union*, in *International Tax Studies*, 4/2021, 4-7.

15. Per una critica sull’imposta, si veda D. Deak, *Hungarian Tax on Digital Advertising Services in the Spotlight of Challenges*, in *Intertax* 51/4, 2023, 309 ss.

16. Alcuni di questi criteri sono stati utilizzati nella proposta di direttiva UE sulla tassa sui servizi digitali e sono stati criticati in letteratura. Ad esempio, D. Stevanato, *A Critical Review of Italy’s Digital Services Tax*, in *Bulletin for International Taxation*, Vol. 74, No. 7, July 2020, 413 ss.

17. La prima generazione di DST comprende l’imposta sulle transazioni digitali in Italia, l’imposta sulla pubblicità in Ungheria e l’imposta sulla distribuzione online e fisica di contenuti audiovisivi in Francia.

18. OECD, *Public Consultation Document: Pillar One – Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and Other Relevant Similar Measures* (20 December 2022 – 20 January 2023), testo disponibile al link: www.oecd.org/en/events/public-consultation/2022/12/draft-multilateral-convention-provisions-on-digital-services-taxes-and-other-relevant-similar-measures-under-amount-a-of-pillar-one.html.

sul reddito (e quindi al di fuori dell’ambito di applicazione degli obblighi convenzionali) [...] Non sono incluse, tra le altre, le imposte sul valore aggiunto, le imposte sulle transazioni, le ritenute alla fonte che sono trattate come carichi fiscali nell’ambito dei trattati in materia tributaria, o le norme che affrontano l’abuso delle norme fiscali esistenti”.¹⁹

Sebbene nel frattempo molti Stati membri abbiano continuato a introdurre DST, la discussione è riemersa a livello internazionale durante le consultazioni sul cosiddetto “Primo Pilastro” dell’OCSE. L’idea alla base di quest’ultima proposta – parte dell’Azione 1 del BEPS – è che una parte dei profitti delle multinazionali “digitali” (MNE) sarebbe riassegnata ai Paesi in cui esse vendono i propri prodotti e forniscono i propri servizi, ossia dove si trovano i loro *consumatori*. I diritti di imposizione sarebbero quindi (ri)assegnati – in modo coordinato – alle “giurisdizioni di mercato”, anche quando le multinazionali non hanno una presenza fisica *in loco*. Se si dovesse raggiungere un accordo, misure unilaterali come le DST nazionali verrebbero eliminate a favore della soluzione globale introdotta dal Primo Pilastro. Secondo l’OCSE “i Paesi hanno sperimentato queste imposte in assenza di una soluzione globale concordata da tutti i membri, ma sempre come approccio di ripiego”.²⁰

In effetti, un’analisi delle DST esistenti dimostrerebbe quanto esse siano divergenti. Le differenze non riguardano solo la tipologia di servizi cui possono essere applicate (ad esempio, l’inserimento di pubblicità mirata nei siti web, la fornitura di beni e servizi di vendita e acquisto, i servizi di comunicazione, ecc.).

Dal punto di vista politico, le DST non sono state accolte con particolare favore, soprattutto dalle imprese che dovrebbero sostenere l’imposta e dagli Stati che ospitano tali imprese, come gli Stati Uniti. Come sottolineato dall’OCSE in un appello contro le DST unilaterali, “le misure unilaterali possono essere inefficienti e portare a controversie con altri Paesi, sia perché possono creare una doppia imposizione sia perché possono portare a ritorsioni commerciali”.²¹ La storia recente lo dimostra, almeno per quanto riguarda l’elemento delle controversie, come dimostrano le indagini degli Stati Uniti contro le DST adottate da Austria, India,

19. Ivi, 2.

20. OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Frequently Asked Questions*, OECD Publishing 2022, 4, testo disponibile al link: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2021/12/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_eed81a23/782bac33-en.pdf.

21. *Ibidem*.

Italia, Spagna, Turchia e Regno Unito, sulla base del fatto che esse gravavano eccessivamente sulle imprese digitali statunitensi e, quindi, violavano i principi fiscali internazionali, costituendosi come misure commerciali discriminatorie.²² Le tensioni tra gli Stati Uniti e le DST unilaterali sono iniziate con l'introduzione della cosiddetta “tassa GAFA” da parte della Francia nel luglio 2019²³ e sono culminate con la constatazione da parte del Rappresentante per il Commercio degli Stati Uniti che la DST, discriminatoria nei confronti delle società digitali statunitensi e a causa della sua applicazione ai redditi non collegati a una presenza in Francia, contravveniva ai principi fiscali internazionali prevalenti ed era particolarmente onerosa per le società statunitensi interessate.²⁴

Sebbene un'analisi delle DST *in astratto* comporti una serie di difficoltà, diversi studiosi di fiscalità si sono opposti a esse a causa di potenziali incompatibilità con le norme fiscali internazionali esistenti, o con le regole del commercio internazionale²⁵ o anche con le norme dell'UE,²⁶ o semplicemente in quanto scelte di “cattiva politica” da una prospettiva economica.²⁷ Le DST sono state criticate anche per la potenziale discriminazione nei confronti di particolari settori e Paesi a causa del loro effetto tariffario, che porta a una doppia o multipla imposizione, oltre che per la disincentivazione degli investimenti e della crescita.²⁸

22. Office of United States Trade Representative, *USTR Announces Next Steps of Section 301 Digital Services Taxes Investigations*, March 26, 2021.

23. GAFA è l'acronimo delle multinazionali americane a cui la tassa si rivolge principalmente: Google, Apple, Facebook e Amazon. La DST francese consiste in un'imposta del 3% sulle aziende che generano più di 750 milioni di euro di vendite digitali globali e più di 25 milioni di euro di vendite digitali in Francia. La tassa è imposta sui ricavi lordi dei servizi digitali generati in Francia.

24. Office of United States Trade Representative Ambassador Robert E. Lighthizer, *Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation Under Section 301 of the Trade Act of 1974*, December 2, 2019, 77.

25. Si veda, ad esempio, V. Chand, A. Turina, K. Romanovska, *Tax Treaty Obstacles in Implementing the Pillar Two Global Minimum Tax Rules and a Possible Solution for Eliminating the Various Challenges*, November 19, 2021, testo disponibile al link: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3967198.

26. Si veda, ad esempio, G. Kofler, J. Sinnig, *Equalization Taxes and the EU's "Digital Services Tax"*, in *Intertax*, 47, 2019, 176 ss.; R. Mason, L. Parada, *Digital Battlefront in the Tax Wars*, in *Tax Notes International*, 92, 2018, 1183 ss.; Y. Brauner, P. Pistone, *Adapting Current International Taxation to New Business Models*, in *Bulletin for International Taxation*, Vol. 71, No. 12, 2017, 681 ff.s

27. Si veda, ad esempio, M. Bauer, *Five Questions about the Digital Services Tax to Pierre Moscovici*, in *ECIPE Occasional Paper*, No. 04/2018.

28. R. Mason, L. Parada, *Digital Battlefront in the Tax Wars*, cit.

3. Le diverse proposte “sovranazionali” per la tassazione dell’economia digitale

Una considerazione importante sulle prossime mosse dell’Unione e degli Stati membri riguarda la situazione politica. Dopo l’adozione della direttiva GloBE²⁹ e l’impegno espresso e dimostrato dall’Unione nel rispettare l’Azione 1 del BEPS, il Primo Pilastro si è rivelato molto più difficile da attuare. Come già detto, l’idea alla base sarebbe quella di trovare una “formula” per distribuire i profitti dell’economia digitale tra i diversi Stati. Attraverso la modifica delle regole di allocazione dei profitti e di *nexus*, le “giurisdizioni di mercato” sarebbero in grado di tassare i profitti generati dai diversi modelli di *business* che operano nell’economia digitale. Le principali basi e tappe del Primo Pilastro secondo l’OCSE sono le seguenti:

- *Importo A*: un nuovo diritto di imposizione per le giurisdizioni di mercato su una quota dell’utile residuo calcolato a livello di gruppo (o di segmento/linea di *business*) dell’impresa multinazionale;
- *Importo B*: un rendimento fisso per alcune attività di *marketing* e distribuzione di base che si svolgono fisicamente in una giurisdizione di mercato, in linea con il principio di libera concorrenza (*arm’s length principle*);
- *certezza fiscale*: processi per migliorare la certezza fiscale attraverso meccanismi efficaci di prevenzione e risoluzione delle controversie.

Il Quadro inclusivo dell’OCSE ha contemplato l’adozione del Primo Pilastro attraverso una Convenzione multilaterale (MLC) per l’attribuzione dei diritti di imposizione fiscale nell’economia digitale. Le soluzioni fiscali proposte nell’ambito del Primo Pilastro sono state duramente criticate per diversi motivi, tra cui la loro potenziale relazione e coesistenza problematica con le norme fiscali nazionali,³⁰ la loro complessità³¹ e le loro ripercussioni sul valore creato o apportato dal mercato e/o dagli utenti.³²

29. Si veda *supra* la nota 2.

30. J. Li, *The Legal Challenges of Creating a Global Tax Regime with the OECD Pillar One Blueprint*, in *Bulletin for International Taxation*, Vol. 75, No. 2, 2021.

31. Si veda, per esempio, J. Colliard, L. Eden, C. Georg, *Tax Complexity and Transfer Pricing Blueprints, Guidelines, and Manuals*, in *Tax Management International Journal*, 50, 2, 2021.

32. R. Maheshwari, *Are the Revenue Sourcing Rules of the OECD’s Pillar One Fulfilling the Objective of Taxing Value Creation?*, in *Bulletin for International Taxation*, Vol. 77, No. 7, 2023.

In sintesi, le norme previste dal Primo Pilastro introdurrebbero un sistema fiscale fortemente progressivo, rivolto esclusivamente alle multinazionali con ricavi molto elevati, le quali di solito non sono residenti nella “giurisdizione di mercato” in questione.³³ Sebbene il Primo Pilastro intenda lasciare da parte alcune imprese con attività tangibili, come l'estrazione di risorse naturali o le attività bancarie, la “*digital tax*” imponibile rimarrebbe un’imposta diretta prelevata su una parte specifica del reddito dei contribuenti, definita da una formula di ripartizione degli utili lordi all’interno di una giurisdizione di mercato. La sovranità fiscale sarebbe quindi esercitata solo attraverso l’accesso al grande mercato nazionale, ma non sulla base del reddito netto che meglio riflette il principio della capacità contributiva.³⁴

Le regole del Primo Pilastro, dunque, ci sono e, considerando il loro grado di tecnicità e prescrittività, ciò che rimane da fare è la loro attuazione. È qui che entrano in gioco le contingenze politiche legate alle prossime mosse dell’UE e degli Stati membri. Il termine iniziale imposto dall’OCSE per l’entrata in vigore della MLC era il 31 dicembre 2023:³⁵ se non fosse entrata in vigore entro tale data, i membri del Quadro inclusivo dell’OCSE sarebbero stati liberi di introdurre nuove tasse sui servizi digitali, ponendo fine al loro impegno di astenersi dal farlo. L’ambizione iniziale espressa nel documento del 2021 non si è concretizzata e, dopo diverse controversie sui dettagli tecnici del Primo Pilastro (riguardanti in particolare l’Importo A), il testo della MLC³⁶ è stato pubblicato solo nel 2023, insieme ad altri

33. L’Importo A si applica solo alle multinazionali con ricavi superiori a 20 miliardi di euro e con una redditività superiore al 10%. Queste soglie si applicano a livello di gruppo (cioè all’intera multinazionale) sulla base dei dati finanziari del bilancio consolidato di una multinazionale.

34. C. Brokelind, *The Power to Tax in International and EU Tax Law: Who Is Sitting Behind the Wheel?*, in J. Lindholm, A. Hultqvist (a cura di), *The Power to Tax in Europe*, Hart Bloomsbury 2023 (Swedish Studies in European Law, 14), 191 ss., spec. 199.

35. Come previsto dall’OECD/G20, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, October 8, 2021, 3: “La Convenzione multilaterale (MLC) richiederà a tutte le parti di eliminare tutte le imposte sui servizi digitali e le altre misure analoghe nei confronti di tutte le imprese e di impegnarsi a non introdurre tali misure in futuro. A partire dall’8 ottobre 2021 e fino alla data più vicina tra il 31 dicembre 2023 e l’entrata in vigore della MLC, non saranno imposte a nessuna società tasse sui servizi digitali o altre misure analoghe di nuova introduzione”.

36. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Digital Economy Task Force (d’ora in avanti TFDE), *The Multilateral Convention to Implement Amount of Pillar One – Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, testo disponibile al link: <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf> [consultato il 25 febbraio 2025].

documenti, come l'*Explanatory Statement*³⁷ e l'*Understanding on the Application of Certainty for Amount A of Pillar One*,³⁸ che rifletteva il consenso raggiunto fino a quel momento dall’architettura tecnica dell’Importo A fra i membri del Quadro inclusivo. Come indicato nella nota di accompagnamento dei testi, queste pubblicazioni avevano lo scopo di “garantire la trasparenza; facilitare la capacità di alcuni membri del Quadro inclusivo di impegnarsi nei processi interni necessari per consentire una rapida adozione da parte della Task Force on the Digital Economy (TFDE); facilitare la risoluzione delle rimanenti differenze da parte del Quadro inclusivo e preparare la MLC per la firma”.

Come già sottolineato, sono rimaste alcune “differenze” tra i membri del Quadro inclusivo, che hanno impedito l’entrata in vigore della MLC entro la scadenza fissata del dicembre 2023. Riconoscendo che il lavoro per risolvere le restanti questioni sarebbe proseguito fino al 2024, anche per quanto riguarda la sospensione delle nuove tasse sui servizi digitali e altre misure analoghe, i membri del Quadro inclusivo hanno riaffermato il loro impegno a raggiungere una soluzione basata sul consenso, finalizzare il testo della MLC entro la fine di marzo 2024, in vista di una cerimonia di firma entro la fine di giugno 2024.³⁹

In questo modo, l’UE, che fino ad allora ha utilizzato i lavori dell’OCSE sul Primo e sul Secondo Pilastro come un “trampolino di lancio” per compiere un passo più ambizioso grazie agli sviluppi internazionali,⁴⁰ si trova in una fase cruciale. Secondo il calendario legislativo del Parlamento europeo, infatti, il testo della MLC sarebbe stato aperto alla firma entro la fine di giugno 2024, mentre l’entrata in vigore è prevista per il 2025. Alla luce di queste aspettative, “la Commissione proporrà una direttiva

37. TFDE, *Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Amount of Pillar One – Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, testo disponibile al link: <https://www.oecd.org/tax/beps/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf> [consultato il 25 febbraio 2025].

38. TFDE, *Understanding on the Application of Certainty for Amount A of Pillar One – Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, testo disponibile al link: <https://www.oecd.org/tax/beps/understanding-on-the-application-of-certainty-for-amount-a-of-pillar-one.pdf> [consultato il 25 febbraio 2025].

39. R. Goulder, *Expectations for 2024: Pillar 1 Finds an Off-Ramp*, in *Tax Notes International*, December 18, 2023.

40. M. de Wilde, *Company Tax Proposals and Tax Policy Initiatives*, in B.J.M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax Law*, Vol. I, *General Topics and Direct Taxation*, Wolters Kluwer, 2022, 620.

per l'attuazione del Primo Pilastro nell'UE non appena i lavori dell'OCSE saranno sufficientemente maturi”.⁴¹

In questa fase, tali annunci appaiono piuttosto incerti, come del resto incerto appare il futuro stesso del Primo Pilastro.⁴² Gli Stati Uniti, uno dei principali attori del mondo fiscale in quanto sede di molte delle multinazionali oggetto delle misure dei Pilastri, hanno ripetutamente annunciato di non avere intenzione di firmare la MLC nel prossimo futuro, a causa delle questioni in sospeso che devono essere risolte.⁴³ Secondo quanto riportato, il Primo Pilastro è stato bloccato anche dall'India e dall'Arabia Saudita,⁴⁴ e, finché non verrà sbloccato da questi Stati, l'Unione si troverà in una situazione di stallo. Questo non solo perché le nuove DST a livello nazionale possono essere introdotte mentre quelle vecchie sono ancora in funzione, ma anche perché l'Unione ha discusso diverse proposte, sia per quanto riguarda le entrate (il “prelievo digitale dell'UE”), sia per quanto riguarda le imposte specifiche (la proposta di direttiva del Consiglio sulle imprese in Europa: *Framework for Income Taxation*, proposta BEFIT).⁴⁵ Se adottate, tali misure potrebbero entrare in contrasto con il Primo Pilastro. In particolare, l'art. 38 della MLC dell'OCSE stabilisce che “una Parte non applica le misure elencate nell'allegato A [...]”. L'Allegato A elenca le diverse misure esistenti che sono soggette ad abolizione in caso di entrata in vigore della MLC. Tra queste, sono elencate le DST di Austria, Francia, Italia e Spagna, insieme ai prelievi perequativi di altri Stati non membri. Di conseguen-

41. European Parliament, *The Implementation of the OECD Global Agreement on Re-allocation of Taxing Rights (Pillar One)*, in *An Economy that Works for People*, testo disponibile al link: <https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/theme-an-economy-that-works-for-people/file-re-allocation-of-taxing-rights> [consultato il 25 febbraio 2025].

42. Si veda, ad esempio, C. Peters, *A Governance Analysis of BEFIT: How the Member States' Wish to Obtain more Regulatory Authority Is Driving a Revolution*, in *EC Tax Review*, 2023/5, 195 ss.

43. G. Farris, *Treasury Secretary Yellen Expects Pillar One Issues to Persist into 2024, US Not Likely to Sign Multilateral Convention in 2023*, in *IBFD Tax News Service*, October 19, 2023.

44. C. Hennaman, *US, India and Saudi Arabia Are Blocking Pillar One; EU Should Prepare Its Own DST on High-tech Firms*, French Finance Minister Says, in *IBFD Tax News Service*, February 21, 2023; G. Leali, *Le Maire: global digital tax is 'blocked' by U.S., India, Saudi Arabia*', in *Politico Pro*, February 20, 2023.

45. Per un'illustrazione delle potenziali incompatibilità tra il Primo Pilastro e la proposta BEFIT si veda: F. Scandone, L. Scordo, L. Marino, *Pillar One, Pillar Two and BEFIT – The End of an Unexpected Journey?*, in *International Transfer Pricing Journal*, 31, 2024, 1 ff., spec. 10.

za, è molto probabile che un prelievo dell'UE sia incompatibile con il Primo Pilastro.⁴⁶

L'Unione si trova quindi a un bivio. Da un lato, vuole continuare a influenzare e partecipare alle dinamiche globali e, se la MLC verrà adottata, vuole influenzare la soluzione del “consenso globale” in materia di tassazione digitale. A seconda di quanto *globale* sarà la soluzione trovata, essa potrebbe sollevare problemi di sovranità, anche se tutti gli Stati membri sembrano attualmente favorevoli a un simile sviluppo. Con l'attuazione del Primo Pilastro, l'UE e gli Stati membri saranno vincolati da un disegno fiscale concordato, che definirà il gettito totale da generare. Le modalità di distribuzione del gettito resterebbero una *questione interna* dell'UE, la quale potrebbe così conciliare con la strategia digitale adottata i propri valori costituzionali e le proprie priorità. La sezione seguente analizzerà la possibile introduzione di un'imposta digitale dell'UE sotto questi diversi punti di vista.

4. Un'imposta digitale dell'UE dal punto di vista fiscale, delle finanze pubbliche e della Costituzione

4.1. Breve storia della discussione

La prima reazione dell'UE nei confronti della tassazione dell'economia digitale è arrivata nel dicembre 2018, immediatamente dopo la pubblicazione del Rapporto intermedio 2018 dell'OCSE sulle sfide fiscali derivanti dalla digitalizzazione.⁴⁷ La Commissione ha pubblicato poi le proposte di due direttive del Consiglio sulla tassazione dell'economia digitale e di una raccomandazione non vincolante della Commissione relativa alla tassazione delle società con una “presenza digitale significativa” (SDP).⁴⁸ La prima proposta riguardava le norme relative alla tassazione societaria di una SDP,⁴⁹ l'altra riguardava un sistema comune d'imposta sui servizi digitali

46. Si veda anche M. Scrpante, *Digital Services Tax in the European Union: Unsuccessful Implementation of Pillar One? Challenges Ahead*, in *International Transfer Pricing Journal*, July/August 2023, 205 ss., spec. 210; J.M. Vázquez, *Digital Services Taxes in the European Union: What Can We Expect?*, in *Kluwer International Tax Blog*, February 14, 2023, testo disponibile al link: <https://kluwertaxblog.com/2023/02/14/digital-services-taxes-in-the-european-union-what-can-we-expect/#comments> [consultato il 25 febbraio 2025].

47. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation*, cit., 1, 196.

48. Raccomandazione della Commissione europea del 21 marzo 2018 relativa alla tassazione societaria di una presenza digitale significativa, COM(2018)1650 final.

49. Si veda *supra* la proposta dell'UE per la PSS alla nota 8.

e sui ricavi derivanti dalla fornitura di determinati servizi digitali (DST), che sarebbe stata una soluzione temporanea in attesa che gli Stati membri si accordassero su una soluzione a lungo termine.

L'idea alla base della proposta di DST era tassare le entrate generate dalla fornitura di determinati servizi digitali. L'art. 3 comprendeva in modo esaustivo l'elenco dei servizi inclusi nell'ambito di applicazione della direttiva proposta, tra cui “la trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle loro attività sulle interfacce digitali”.⁵⁰ Sono state proposte regole diverse per determinare l'ubicazione degli utenti in base ai vari tipi di servizi. L'ubicazione di ciascun servizio sarebbe stata associata al reddito imponibile e avrebbe determinato quali Paesi avrebbero potuto rivendicare i diritti di imposizione e il relativo gettito DST.⁵¹

Uno degli scopi della proposta dell'UE era stabilire una DST a livello europeo per evitare la frammentazione del mercato unico (che sarebbe stata causata dall'attuazione di misure unilaterali non coordinate) e per garantire che la concorrenza non venisse distorta.⁵² La proposta mirava inoltre ulteriormente a raggiungere finanze pubbliche sostenibili, garantire l'equità sociale e combattere la pianificazione fiscale aggressiva.⁵³ Il preambolo del 2018 aveva già riconosciuto la portata globale del problema della tassazione dell'economia digitale; pertanto, l'approccio ideale sarebbe stato quello di trovare una soluzione multilaterale e internazionale.⁵⁴ Nonostante le difficoltà riscontrate nella cooperazione internazionale, gli Stati membri sono stati spinti ad agire, anche alla luce del rischio che le basi imponibili delle imposte sulle società venissero significativamente erose nel tempo.⁵⁵

La proposta di DST dell'UE ha suscitato numerose obiezioni, alcune delle quali basate sulla problematicità delle DST in generale, anche per motivi di progettazione fiscale, politica e gestibilità. In particolare, si temeva che la DST dell'UE potesse aggiungere ulteriore complessità alle già intricate questioni relative all'imposta sul reddito delle socie-

50. Gli altri due servizi contemplati sono: a) l'inserimento su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia; b) la messa a disposizione degli utenti di un'interfaccia digitale multilaterale che consenta di trovare altri utenti e di interagire con loro e che possa anche facilitare la fornitura di beni o servizi direttamente tra gli utenti.

51. Proposta DST dell'UE, art. 5.

52. Proposta DST dell'UE, preambolo, considerando 6.

53. Ivi, 3-4.

54. Proposta DST, preambolo, considerando 5.

55. Ivi, considerando 6.

tà (CIT).⁵⁶ Altre perplessità riguardavano la giustificazione, ritenuta insufficiente, del presunto “disallineamento” tra creazione di valore e imposizione fiscale;⁵⁷ la possibilità di generare una doppia o multipla imposizione; i problemi di equità derivanti dalla tassazione del fatturato in generale (in quanto non si considera il profitto come un criterio “più equo” e più compatibile con il principio di capacità);⁵⁸ il carattere discriminatorio e punitivo per il fatto di tassare solo un gruppo ristretto di imprese digitali⁵⁹ e l’impatto negativo sugli investimenti, l’innovazione, il benessere e la crescita, nonché la distorsione delle decisioni aziendali.⁶⁰

La proposta di DST dell’UE è stata infine abbandonata nel 2019, quando il Consiglio ECOFIN non è riuscito a ottenere un sostegno unanime, lasciando spazio a una soluzione internazionale da concordare per consenso. Nel frattempo, tra il 2019 e il 2020, diversi Stati membri dell’UE hanno adottato DST unilaterali: tra questi Francia, Italia, Austria e Spagna. Nonostante le numerose obiezioni suscite dalla proposta di DST dell’UE, ci sono state diverse voci a favore delle DST in generale, come tassazione potenzialmente appropriata per alcune rendite specifiche legate ai luoghi in cui vengono generate.⁶¹ In particolare, si è compreso che le DST consentirebbero alle piattaforme digitali di trarre rendite riconducibili a specifici territori.⁶²

56. Y. Brauner, *Taxing the Digital Economy Post-BEPS Seriously*, in *Intertax*, 46, 2018, 462 ss., spec. 464.

57. J. Becker, J. Englisch, *EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal*, in *Kluwer International Tax Blog*, March 16, 2018, testo disponibile al link: <https://kluwertaxblog.com/2018/03/16/eu-digital-services-tax-populist-flawed-proposal/> [consultato il 25 febbraio 2025]; P. Pistone, J.F. Pinto Nogueira, A. Turina, *Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for Its Introduction in the European Union*, in *International Tax Studies*, 4, 2021.

58. G. Kofler, J. Sinnig, *Equalization Taxes and the EU’s “Digital Services Tax”*, in W. Haslehner, G. Kofler, K. Pantazatou, A. Rust (a cura di), *Tax and the Digital Economy: Challenges and Proposals for Reform*, Wolters Kluwer 2019, 101 ss., spec. 139. Cfr. anche W. Cui, *The Digital Services Tax: A Conceptual Defense*, in *Tax L. Rev.*, 73, 2020, 69 ss.

59. J.M. Vázquez, *Digital Services Taxes in the European Union*, cit.

60. G. Kofler, *The Future of Digital Services Taxes*, in *EC Tax Review*, 2021/2, 50 ss., spec. 51.

61. W. Cui, *The Digital Services Tax: A Conceptual Defense*, cit.; Y.R. Kim, *Digital Services Tax: A Cross-border Variation of the Consumption Tax Debate*, in *Alabama L. Rev.*, 71, 2020, 131 ss.; D. Shaviro, *Digital Services Taxes and the Broader Shift from Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents*, in *NYU Law and Economics Research Paper*, No. 19-36, September 3, 2019.

62. W. Cui, *The Digital Services Tax*, cit., 72.

4.2. *La proposta di prelievo digitale dell'UE e il dibattito sulle risorse proprie/imposte UE*

La pandemia di Covid-19 che ha colpito il mondo nel 2020 ha avuto ripercussioni sui progressi internazionali nella ricerca di una soluzione “globale” alla tassazione dell’economia digitale, già auspicati nelle proposte del Primo e del Secondo Pilastro. La pandemia, infatti, non solo ha richiesto “misure eccezionali” in termini di spesa, ma ha anche agito da catalizzatore per ripensare le imposte dell’UE. Le preoccupazioni principali riguardanti la tassazione dell’economia digitale erano due: seguire gli sviluppi internazionali che avevano portato all’adozione della direttiva GloBE e trovare il modo di raccogliere maggiori entrate per affrontare le ripercussioni economiche della crisi.

In quest’ultimo sforzo, l’UE ha adottato il piano di risanamento *Next Generation EU* (NGEU) che consente, nelle sue varie componenti e previsioni, di spendere più di 800 miliardi di euro per la ripresa degli Stati membri, in forma di prestiti o sovvenzioni a fondo perduto.⁶³ Il fatto che gli importi in questione siano l’equivalente di cinque volte il bilancio annuale ordinario dell’UE ha portato l’Unione a emettere per la prima volta un debito massiccio e a esprimere apertamente la necessità di maggiori entrate e flussi di entrate per affrontare le ripercussioni finanziarie della crisi sanitaria e la ripresa.⁶⁴ Il bilancio dell’UE è tradizionalmente finanziato dalle cosiddette “risorse proprie”,⁶⁵ tuttavia, alla luce delle crescenti preoccupazioni sulla capacità di queste risorse di coprire tutti i rimborsi e i costi di indebitamento nell’ambito del Programma NGEU,⁶⁶ è riemersa

63. Reg. (UE) n. 2094 del 2020 del Consiglio, che istituisce uno strumento di ripresa dell’Unione europea per sostenere la ripresa a seguito della crisi Covid-19, (2020) GU L 433 I/23 (EURI Regulation).

64. Sulle questioni legali relative a questa emissione di debito si veda: B. De Witte, *The European Union’s Covid-19 Recovery Plan: The Legal Engineering of an Economic Policy Shift*, in *Common Market Law Review*, 58, 2021, 635 ss.

65. Fino a poco tempo fa, le uniche risorse proprie erano i dazi doganali sulle importazioni al di fuori dell’UE, il Reddito Nazionale Lordo (RNL) e le risorse proprie basate sull’IVA.

66. I costi sono stimati in almeno 15 miliardi di euro all’anno in media fino al 2058. In merito a queste preoccupazioni si veda, ad esempio, European Parliament, *EU Revenue: A New Start for EU Finances, a New Start for Europe* Press Release, May 10, 2023, testo disponibile al link: <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20230505IPR85010/eu-revenue-a-new-start-for-eu-finances-a-new-start-for-europe> [consultato il 25 febbraio 2025].

di recente, sia a livello accademico che politico, una discussione sulla possibilità che l'UE introduca una propria imposta.⁶⁷

Ai sensi dell'art. 311 del TFUE, fatte salve le altre entrate, il bilancio deve essere finanziato interamente tramite risorse proprie. In un'accezione formale, le risorse proprie sono tutte quelle denominate come tali nelle rispettive decisioni sulle risorse proprie (DRP),⁶⁸ senza un *numerus clausus* di risorse proprie ammissibili. La distinzione tra una "risorsa propria" e una "vera e propria imposta dell'UE", che ha dominato i recenti studi tributari e costituzionali recenti,⁶⁹ non è meramente semantica. Le risorse proprie, nella loro accezione originaria, sono infatti risorse fiscali prelevate dagli Stati membri su società e/o individui, i cui proventi vengono "trasferiti" all'UE, anche se la riscossione avviene a livello nazionale.⁷⁰

Al contrario, per qualificarsi come imposta dell'UE, essa deve essere:

- stabilita dal diritto dell'UE, senza necessità di un'azione legislativa a livello nazionale;
- riscossa dall'UE, che è anche competente su tutti gli elementi costitutivi dell'imposta, come l'aliquota;
- tutte le entrate derivanti da essa devono essere generate a livello dell'UE e confluire direttamente nel bilancio dell'UE.⁷¹

Ciò presuppone ovviamente, dal punto di vista giuridico, che l'Unione abbia una competenza legislativa e fiscale per introdurre tasse proprie.⁷² Tale imposta potrebbe essere gestita dagli Stati membri o da enti

67. Si veda ad esempio F. Vanistendael *et al.*, *European Solidarity Requires EU Taxes*, in *Op-Ed EU Law Live*, April 21, 2020, testo disponibile al link: eulawlive.com/op-ed-european-solidarity-requires-eu-taxes/ [consultato il 25 febbraio 2025].

68. Attualmente, decisione (UE, Euratom) n. 2053 del 2020 del Consiglio, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, che abroga la decisione (UE, Euratom) n. 335 del 2014, GU 2020 L 424/1.

69. Cfr. indicativamente J. Lindholm, A. Hultqvist (a cura di), *The Power to Tax in Europe*, cit.

70. K. Pantazatou, *Revisioning the Justification for an EU Tax in a Post-crisis Context*, in D. de Cogan, A. Brassey, P. Harris (a cura di), *Tax Law in Times of Crisis and Recovery*, Bloomsbury Publishing, 2023, 135 ss., spec. 143.

71. High Level Group on Own Resources, *Future Financing of the EU, Final Report and Recommendations of the High Level Group on Own Resources*, December 2016, 24, testo disponibile al link: https://commission.europa.eu/system/files/2018-10/future-financing-hlgor-final-report_2016_en.pdf.

72. C Waldhoff, *Legal Restrictions and Possibilities for Greater Revenue Autonomy of the EU*, in T. Büttner, M. Thöne (a cura di), *The Future of EU Finances*, Mohr Siebeck 2016.

dell'UE.⁷³ Il Gruppo di alto livello sulle risorse proprie colloca le risorse proprie basate sull'IVA a metà tra una "vera risorsa propria" e un contributo nazionale, insieme alle risorse proprie basate sulla su una Financial Transactions' Tax (FTT) o su una *carbon tax*.⁷⁴ Queste, come specificato dal Gruppo di alto livello, sono spesso confuse con "tasse dell'UE", ma in realtà si tratta di *una quota di imposte nazionali* che gli Stati membri decidono di trasferire a livello dell'UE, una volta raggiunta un'armonizzazione sufficiente riguardo a tali imposte.⁷⁵

La differenza principale, o meglio, ciò che manca alle risorse proprie esistenti per qualificarsi come imposte dell'UE, è che queste imposte esistono o vengono create a livello nazionale e non sono riscosse direttamente dall'UE. Il principale ostacolo all'introduzione di un'imposta eurounitaria di questo tipo risiede nella competenza dell'UE a farlo e nella (in)esistenza di una o più basi giuridiche appropriate nei trattati. Una breve panoramica delle potenziali basi giuridiche per l'adozione di un'imposta eurounitaria suggerisce infatti che le disposizioni che conferiscono all'UE competenze fiscali devono mirare a obiettivi politici sostanziali, come la protezione dell'ambiente,⁷⁶ la regolamentazione dell'industria energetica,⁷⁷ o la protezione del funzionamento del mercato interno.⁷⁸ Pertanto, le direttive e i regolamenti in materia fiscale basati sugli artt. 192, 194, 113 e 115 del TFUE (oltre che, naturalmente, sull'art. 116 del TFUE) non possono avere come obiettivo principale il finanziamento dell'UE. Quindi, la misura della risorsa propria dovrebbe perseguire principalmente obiettivi non fiscali, come probabilmente fa la "tassa sulla plastica" recentemente introdotta.⁷⁹

Nelle sue conclusioni del 21 luglio 2020, in considerazione della necessità di sostenere la capacità di indebitamento e di rimborso dell'UE, il Consiglio europeo ha incaricato la Commissione di presentare proposte per risorse proprie aggiuntive.⁸⁰ Nel dicembre 2020, il Consiglio europeo

73. K. Pantazatou, *Revisioning the Justification for an EU Tax in a Post-crisis Context*, cit., 143.

74. High Level Group on Own Resources, *Future Financing of the EU*, cit.

75. *Ibidem*.

76. Art. 192 del TFUE.

77. Art. 194 del TFUE.

78. Artt. 113-115 del TFUE.

79. C. Sciancalepore, *The Reform of EU Own Resources under the Next Generation EU Programme: A Suitable Moment for the Introduction of a European Tax?*, in J. Lindholm, A. Hultqvist (a cura di), *The Power to Tax in Europe*, cit., 134 ss.

80. European Council, *Note: Conclusions of the Special Meeting*, in EUCO 10/20, July 21, 2020, testo disponibile al link: <https://www.consilium.europa.eu/media/45109/210720-euco-final-conclusions-en.pdf> [consultato il 25 febbraio 2025].

ha introdotto un'altra risorsa propria per il bilancio dell'UE, accanto a quelle "tradizionali". La nuova risorsa era una "tassa sulla plastica", ovvero un prelievo basato sul peso dei rifiuti di imballaggio in plastica non riciclati.⁸¹ Tale imposta è stata celebrata da alcuni come un'imposta che per la prima volta "appartiene veramente all'Europa e il campo di applicazione, la base e l'aliquota sono tutti determinati esclusivamente dal Consiglio dell'UE e dal Parlamento europeo".⁸²

Nel febbraio 2021, la Commissione europea ha avviato una consultazione pubblica sulla possibile introduzione di un'imposta digitale a livello dell'UE.⁸³ Nella sua "valutazione d'impatto iniziale" sul prelievo digitale dell'UE,⁸⁴ che ricorda la proposta DST del 2018, la Commissione ha suggerito che tale prelievo "contribuirebbe ad affrontare la questione dell'equità della tassazione legata alla digitalizzazione dell'economia e, allo stesso tempo, è inteso a non interferire con il lavoro in corso a livello di G20 e OCSE su una riforma del quadro internazionale dell'imposta sulle società".⁸⁵ Pur essendo in una fase iniziale, la Commissione prevede che tale prelievo assuma la forma di un'imposta diretta o indiretta sui *social media*, sui mercati online e su altri servizi e piattaforme digitali che operano nell'UE, indipendentemente dal luogo in cui sono stabiliti.⁸⁶

Molti dei partecipanti alla consultazione pubblica hanno sottolineato la necessità di allineare una potenziale imposta digitale dell'UE agli sviluppi del Primo Pilastro dell'OCSE/G20. Alcuni di loro hanno anche evidenziato la necessità di considerare che cosa accadrebbe alle DST nazionali. Alla luce di queste considerazioni e in attesa di un accordo sul Primo Pilastro (che deve ancora essere raggiunto), l'imposta digitale dell'UE è stata "messa in pausa".

Nel dicembre 2021, invece, la Commissione europea ha proposto tre nuove fonti di entrate per il bilancio dell'UE: (1) una risorsa propria collegata al sistema di scambio di quote di emissione (EU Emissions Trading

81. Decisione sulle risorse proprie (v. *supra* nt. 67).

82. F. Vanistendael, *Remembering 2020*, in *Tax Notes International*, 101, January 18, 2021, 334. Cfr. C. Sciancalepore, *The Reform of EU Own Resources under the Next Generation EU Programme*, cit., che sostiene che la "tassa sulla plastica" sembra configurarsi più come un contributo da parte degli Stati membri che come una vera e propria tassa applicata ai cittadini dell'UE.

83. Testo disponibile al link: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-A-fair-competitive-digital-economy-digital-levy_en [consultato il 25 febbraio 2025].

84. Decisione sulle risorse proprie (v. *supra* nt. 67), par. 5.

85. European Commission, *Inception Impact Assessment*, rif. Ares(2021)312667.

86. *Ibidem*.

System), che, nel tentativo di ridurre le emissioni nette di gas serra nell'UE, indirizzerebbe il 25% delle entrate derivanti dallo scambio di quote di emissione al bilancio dell'UE;⁸⁷ (2) una risorsa propria collegata al meccanismo *Carbon Border Adjustment System* (CBAM), che trasferirebbe al bilancio dell'UE il 75% di quanto i Paesi membri riscuotono nell'ambito del CBAM;⁸⁸ e (3) la riallocazione dei profitti delle grandi società multinazionali (MNE), che si concretizzerebbe nell'ambito del Primo Pilastro dell'OCSE.⁸⁹ Secondo la Commissione, questa terza nuova risorsa sarebbe equivalente al 15% della quota dei profitti residui riassegnati ai rispettivi Stati membri nell'ambito del Primo Pilastro.⁹⁰ Questa risorsa propria sarebbe quindi, ancora una volta, un trasferimento di imposte nazionali al bilancio dell'UE consentito da un quadro giuridico sufficientemente armonizzato e il contributo sarebbe proporzionale ai profitti realizzati in ciascuno Stato, una volta che le regole del Primo Pilastro saranno in vigore. La Commissione stima che, una volta istituita questa nuova risorsa, le entrate per il bilancio dell'UE saranno comprese tra 2,5 e 4 miliardi di euro all'anno.

4.3. Un'imposta digitale dell'UE: considerazioni di carattere costituzionale, fiscale e politico

Sebbene la configurazione specifica di un'imposta digitale dell'UE non sia stata definita nei dettagli, nella valutazione d'impatto iniziale la Commissione aveva contemplato che tale imposta si sarebbe basata sull'art. 113 o 115 del TFUE, a seconda che si trattasse rispettivamente di un'imposta indiretta o diretta. Per utilizzare queste disposizioni come base giuridica, sarebbe necessario dimostrare che il prelievo digitale persegue principalmente un obiettivo di mercato interno e, in via sussidiaria, uno fiscale. L'attuale dibattito giuridico, che a livello globale evidenzia la necessità di un approccio coordinato e della rimozione di misure unilaterali per facilitare il commercio e la concorrenza leale, offrirebbe certamente un sostegno di questa base giuridica.

87. European Commission, *The Next Generation of Own Resources for the EU Budget*, COM(2021)566 final.

88. Ead., *Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council Establishing a Carbon Border Adjustment Mechanism*, COM(2021)564 final.

89. Ead., *The Next Generation of Own Resources for the EU Budget*, cit.

90. Ead., *The Commission Proposes the Next Generation of EU Own Resources*, December 22, 2021, testo disponibile al link: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_7025 [consultato il 25 febbraio 2025].

Anche se la base giuridica non è stata oggetto di contestazioni in dottrina, la critica più comune e predominante nei confronti di un'imposta digitale dell'UE riguarda la sua potenziale interazione con il quadro del Primo Pilastro, che potrebbe condurre a una tassazione multipla e a costi amministrativi e di adeguamento eccessivi.⁹¹ Queste preoccupazioni sono giustificate, soprattutto in assenza, fino ad oggi, di una proposta concreta che potrebbe aprire la strada a un dibattito più dettagliato sulla struttura dell'imposta (come, ad esempio, la base imponibile, il tipo d'imposta, l'ambito di applicazione).⁹²

Molti osservatori hanno previsto la fine dell'imposta digitale dell'UE,⁹³ mentre altri ritengono che non si raggiungerà un accordo sul Primo Pilastro.⁹⁴ In quest'ultima ipotesi, partendo dal presupposto che le imposte digitali saranno introdotte *da qualche parte* (come già avviene in alcuni Stati membri), l'UE si troverà di fronte alle seguenti possibilità:

- lasciare agli Stati membri il compito di decidere unilateralmente come gestire la tassazione dell'economia digitale. Tuttavia, sebbene sia indiscutibile che gli Stati membri godano di sovranità fiscale in materia e che l'Unione non abbia alcuna competenza in tale ambito, i molteplici sforzi per introdurre una DST dell'UE e le riflessioni finora compiute suggeriscono che l'Unione non opterà per soluzioni nazionali individuali;
- introdurre una DST dell'UE “armonizzata”, in cui i dettagli dell'imposta verrebbero definiti in una direttiva, riducendo così al minimo le distorsioni della concorrenza e le difficoltà di amministrazione. Tale sistema sarebbe molto simile alla proposta di DST dell'UE su un sistema comune d'imposta sui ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali. Questa opzione armonizzerebbe le DST dei diversi Stati membri in un sistema comune, mantenendo i proventi a livello nazionale (bilanci nazionali);

91. Si veda ad esempio CFE Tax Advisers Europe, *European Union – Opinion Statement CFE 2/2021 on the EU Digital Levy Consultation*, in *European Taxation*, Vol. 62, No. 8., 2021.

92. Per un'eccellente analisi della politica e del disegno fiscale si veda P. Pistone, J.F. Pinto Nogueira, A. Turina, *Digital Services Tax*, cit.

93. Si veda, ad esempio, W. Redmar, *The EU Digital Levy Is Dead: Long Live a Pillar One Contribution?*, in *European Taxation*, Vol. 62, No. 2/3, 2022.

94. S. Kostić, A. Navarro, *Pillar One and Mobility – A Truly Global Solution?*, in *Intertax*, Vol. 51, No. 12, 2023, 840-850; J. White, *Opinion: Pillar One Might Already Be Doomed*, in *International Tax Review*, June 29, 2023.

- introdurre una forma di armonizzazione completamente diversa a livello UE per la tassazione dell'economia digitale, come una ritenuta alla fonte,⁹⁵ o una PE virtuale (la proposta SDP),⁹⁶ in base alla quale le entrate potrebbero andare al bilancio nazionale o essere distribuite tra l'UE e gli Stati membri.

In particolare, in termini di entrate, i proventi delle diverse imposte digitali potrebbero essere destinati ai bilanci nazionali (come negli esempi precedenti). In alternativa, l'UE potrebbe optare per

- l'introduzione di un prelievo digitale, in una forma ancora da definire, come risorsa propria o come vera e propria imposta dell'UE per finanziare il bilancio dell'UE e il NGEU in particolare;
- l'approccio della “ripartizione dei proventi”, che è quello attualmente proposto come risorsa propria, ovvero il contributo da parte degli Stati membri di una quota degli utili residui (ri)assegnati ai rispettivi Stati membri nell'ambito del Primo Pilastro.

Nella seguente sezione conclusiva, si delineerà come un'imposta digitale dell'UE potrebbe risolvere *alcuni* dei problemi che l'Unione deve attualmente affrontare in relazione alle imposte digitali. L'obiettivo di chi scrive è affrontare la questione non dal punto di vista delle politiche tradizionali e della progettazione fiscale, ma dal punto di vista delle entrate dell'UE, che potrebbero contribuire alla correzione di alcuni problemi aperti attraverso la promozione dell'*equità, del mercato unico e della redistribuzione*, tutti elementi che sono (o dovrebbero essere) parte integrante della strategia costituzionale digitale dell'Unione.

5. A favore della “dimenticata” imposta digitale dell'UE?

La proposta di una DST dell'UE, la più concreta fino ad oggi, è stata criticata per i motivi sopra menzionati. Tutte le obiezioni avanzate nel

95. A favore di tale soluzione si vedano, indicativamente, A. Báez Moreno, Y. Brauner, *Taxing the Digital Economy Post BEPS... Seriously*, in *Columbia Journal of Transnational Law*, 2019, 131 ss.; Y. Brauner, P. Pistone, *Adapting Current International Taxation to New Business Models*, cit.

96. Cfr. indicativamente P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD (Working Paper), January 20, 2015; Y. Brauner, P. Pistone, *Adapting Current International Taxation to New Business Models*, cit.

dibattito giuridico, la maggior parte delle quali comuni a tutte le DST in generale, sono state in parte superate grazie al carattere temporaneo della DST dell'UE (e, analogamente, del potenziale prelievo digitale dell'UE). È importante notare che, sebbene l'idea sia simile a quella del prelievo digitale, la DST dell'UE mira ad armonizzare le norme fiscali nazionali. Il gettito rimarrebbe infatti agli Stati membri che riscuotono la DST, a differenza di un potenziale prelievo digitale dell'UE, che si qualificherebbe invece come risorsa propria o – a seconda della specifica configurazione – anche come vera e propria imposta dell'UE, con proventi che andrebbero al bilancio rispettivamente attraverso i trasferimenti degli Stati membri oppure direttamente. Di seguito, sono illustrate le ragioni per cui il gettito derivante da un'imposta digitale a livello europeo dovrebbe essere con vogliato nel bilancio dell'UE. In questo contesto, saranno prese in considerazione due possibili soluzioni per l'Unione in materia di tassazione digitale: la “autentica imposta digitale dell'UE”, nel caso in cui la MLC del Primo Pilastro non venisse adottata, e la possibilità di “ripartizione del gettito” se il Primo Pilastro entrasse in vigore, che è ancora l'attuale posizione della Commissione. Quest'ultimo modello ibrido aggiungerebbe una nuova risorsa propria, pari al 15% della quota dei profitti residui riassegnata ai rispettivi Stati membri nell'ambito del Primo Pilastro.⁹⁷ Ciò si tradurrebbe nell'obbligo per gli Stati membri (e non per i contribuenti e le imprese multinazionali che rientrano nel campo di applicazione) di versare un contributo all'UE calcolato applicando un'aliquota del 15% sugli utili residui attribuiti loro dalle norme del Primo Pilastro.⁹⁸ Questa risorsa propria sarebbe quindi, ancora una volta, un trasferimento di contributi nazionali al bilancio dell'UE, in un certo senso un accordo di condivisione delle entrate.

L'autentico prelievo digitale dell'UE e l'opzione della “condivisione delle entrate” hanno molti punti in comune, ma presentano anche sottili differenze. Come già detto, la parte tecnica della progettazione dell'imposta⁹⁹ potrebbe essere la stessa, ma il livello di prelievo (Stato membro

97. European Commission, *The Commission Proposes the Next Generation of EU Own Resources*, cit.

98. Posizione della Commissione espressa nella Q&A del dicembre 2021. Si veda *The Next Generation of EU Own Resources: European Commission, Questions and Answers*, Bruxelles, December 22, 2021.

99. Le considerazioni presentate sono certamente influenzate dalla struttura dell'imposta. Ad esempio, le considerazioni di “equità” sarebbero seriamente a rischio nel caso in cui l'imposta fosse discriminatoria e introducesse più livelli di tassazione per i contribuenti. Si veda a questo proposito P. Pistone, J.F. Pinto Nogueira, A. Turina, *Digital Services Tax*, cit.

o UE) e la necessità dell'interposizione di uno Stato membro nel trasferimento di parte del prelievo non sarebbero uguali. Ovviamente, gli importi che entrano nel bilancio dell'UE risulterebbero variabili; nel caso del prelievo digitale, tutti i proventi dell'imposta entrerebbero nelle casse dell'UE, il che rappresenta, quantitativamente, una grande differenza.

Le diverse cifre nei due casi influirebbero certamente sulla destinazione del bilancio dell'UE, che, in linea di principio, potrebbe essere indirizzato verso scopi di recupero (come il rimborso dei prestiti), o linee di bilancio più tradizionali (come, ad esempio, la politica di coesione). Sebbene le "linee di bilancio" potrebbero essere realizzate in entrambi i casi, l'opzione della "condivisione delle entrate" ridurrebbe senza dubbio il contributo ai diversi obiettivi dell'Unione. Alla luce di questa distinzione, le entrate accumulate consentirebbero di rimborsare parte del debito dell'Unione,¹⁰⁰ e ciò, a sua volta, permetterebbe di ampliare e modernizzare i settori politici finanziati dalla spesa dell'UE. Secondo il NGEU, la priorità sarà data all'economia verde e digitale, nonché alla disoccupazione e alle politiche di regolazione che integrano le finalità redistributive del bilancio dell'UE. In questo modo, il finanziamento del NGEU faciliterebbe gli obiettivi regolatori come la transizione digitale dell'UE, un obiettivo integrale proclamato dall'Unione.¹⁰¹

Ne consegue che, sia che il gettito venga utilizzato per le tradizionali politiche redistributive finanziate dal bilancio dell'UE in cui la "ricchezza" viene ridistribuita dai contribuenti più ricchi a quelli meno favoriti (come nella politica agricola comune, o nella politica di coesione), sia che venga utilizzato per il rimborso delle sovvenzioni concesse nell'ambito del programma RRF – che ha uno scopo sia regolatorio che redistributivo – l'imposta sarà giustificata da entrambe le teorie della tassazione, cioè dal principio del beneficio e dal principio della capacità contributiva.¹⁰² Queste due teorie non devono essere guardate nella prospettiva della tradizionale ripartizione dei diritti di imposizione fiscale, che giustifica rispettivamente il diritto dello Stato della fonte o della residenza di tassare.

100. Indicativamente, per il finanziamento dello Strumento di Ripresa e Resilienza (RRF), l'UE prenderà prestiti dai mercati dei capitali per finanziare fino a 672,50 miliardi di euro di spese in tutti gli Stati membri dell'UE, di cui circa la metà (312,5 miliardi di euro) saranno *sovvenzioni* – e quindi non saranno recuperati dai beneficiari degli Stati membri.

101. Si veda, ad esempio, la decisione (UE) n. 2841 del 2022 del Parlamento europeo e del Consiglio, che istituisce il programma politico per il decennio digitale 2030, GU L 323 del 19 dicembre 2022, 4-26.

102. J. Dodge, *Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles*, in *Tax L. Rev.*, 58, 2005, 399 ss., spec. 399.

Vanno invece intese nella loro prospettiva di finanza pubblica. In questo senso, la teoria dei benefici considera le imposte come un “prezzo” o un corrispettivo che tutti i contribuenti devono pagare per i beni e i servizi pubblici forniti da uno Stato: nel caso dell’imposta digitale dell’UE, ciò si esprimerebbe attraverso tutte le manifestazioni normative dell’RRF (ad esempio le considerazioni ambientali o la promozione della transizione digitale).¹⁰³ La teoria della “capacità contributiva” è stata collegata al “benessere sociale” o alla funzione (ri)distributiva della tassazione,¹⁰⁴ che si realizzerebbe attraverso gli aspetti più sociali della spesa dell’UE, come la politica di coesione.

La prima valutazione d’impatto della Commissione aveva attribuito grande valore alla promozione della “equità” (*fairness*). Sebbene il concetto di equità sia stato considerato eccessivamente vago per costituire un presupposto al prelievo digitale dell’UE,¹⁰⁵ si ritiene che il riferimento ad esso abbia un certo fondamento. In questo contesto, il concetto di “equità” si articola in tre aspetti distinti. In primo luogo, viene riconsiderato il “quadro fiscale internazionale” così come lo conosciamo, che stabilisce quali Stati hanno il diritto di tassare senza presenza fisica e su quali basi. In questo caso, presupponendo l’eliminazione delle DST unilaterali, l’introduzione di un’imposta digitale a livello europeo si baserebbe su una valutazione equa delle imposte esistenti, sfruttando la base non tassata dell’economia digitale che lascia spazio all’introduzione di una nuova imposta. L’imposizione di una DST uniforme in tutta l’UE, in sostituzione delle DST nazionali, migliorerebbe anche l’amministrabilità e ridurrebbe la possibile distorsione della concorrenza dovuta alla presenza di numerose e diverse DST. La *fairness*, in questo senso, si manifesterebbe attraverso a) la *creazione* di un diritto all’imposta, laddove ce ne fosse necessità e b) la più facile e migliore amministrabilità, che deriverebbe dall’*uniformità* guidata dall’UE. In secondo luogo, il suddetto contributo dovrebbe essere equo: si tratta di una questione di progettazione fiscale legata anche alla base imponibile, alle aliquote e al campo di applicazione. Entrambi i “requisiti di equità” sarebbero soddisfatti indipendentemente dal lato delle entrate (a livello di Stati membri o di UE). Il terzo elemento di *fairness*

103. Sono state proposte diverse formulazioni del principio del beneficio, cfr. J.M. Buchanan, *Fiscal Theory and Political Economy, Selected Essays*, The University of North Carolina Press 1960, 7 ss.

104. A Wagner, *Three Extracts on Public Finance*, in R.A. Musgrave, A.T. Peacock (a cura di), *Classics in the Theory of Public Finance*, Macmillan-St. Martin’s Press 1967, IX ss.

105. Si veda CFE Tax Advisers Europe, *European Union – Opinion Statement CFE 2/2021*, cit.

si basa sull'impiego del gettito che ne deriverebbe, "ai fini della ripresa e per sostenere una prospettiva più stabile a medio termine".¹⁰⁶ Quest'ultima accezione è indispensabile per completare il triangolo dell'equità, in quanto servirebbe anche a comuni scopi redistributivi o regolatori, come spiegato sopra. In questo modo, l'imposizione fiscale potrebbe funzionare anche come veicolo per rafforzare la democrazia e la giustizia sociale attraverso la ridistribuzione.¹⁰⁷

Inoltre, la concezione, l'imposizione e l'amministrabilità dell'imposta da parte dell'UE, e i suoi benefici per i contribuenti, aumenterebbero nel complesso la fiducia di questi ultimi nel sistema tributario e rafforzerebbero la legittimazione del sistema stesso nel suo complesso.¹⁰⁸ In pratica, il contributo al bilancio comune dell'UE potrebbe essere giustificato anche dalla maggiore mobilità delle persone e dalla dipendenza, diretta o indiretta, del sistema tributario da tale mobilità, che influirebbe sull'allocazione dei profitti alle giurisdizioni delle multinazionali. Anche se questo non è l'unico fattore a creare risultati distorsivi, sembrerebbe ragionevole affrontare gli effetti indotti dalla mobilità soffermandosi soprattutto sulle entrate. Supponendo che la mobilità degli individui rimanga all'interno dell'UE, sembra più appropriato trasferire il reddito generato al livello superiore, cioè al livello dell'UE. Un prelievo a livello europeo garantirebbe inoltre che il denaro che finisce nel bilancio dell'UE non ritorni poi agli stessi contribuenti attraverso scappatoie nazionali, ad esempio attraverso *ruling fiscali* favorevoli.¹⁰⁹

Tale scelta sarebbe anche supportata da argomenti legati alla giustizia procedurale, ai processi di legittimazione politica e democratica, in quanto un'imposta digitale dell'UE o un "gettito condiviso" nell'ambito di una possibile direttiva del Primo Pilastro dovrebbero essere sottoposti a un doppio processo di approvazione. Il "doppio requisito" di un'imposta uniforme a livello europeo che armonizzi le misure unilaterali esistenti e agisca allo stesso tempo come risorsa propria impone due passaggi. In primo luogo, la direttiva di armonizzazione dovrebbe essere adottata ai sensi dell'art. 113 (se si trattasse di un'imposta indiretta) o dell'art. 115 del TFUE (se si trattasse

106. European Commission, Inception Impact Assessment, rif. Ares(2021)312667.

107. J. Jaakkola, *A Democratic Dilemma of European Power to Tax: Reconstructing the Symbiosis Between Taxation and Democracy Beyond the State?*, in *German Law Journal*, 20, 2019, 660 ss., spec. 677.

108. C. Brokelind, *EU Tax Law and the Return of the Nation-State*, in A. Bakardjieva Engelbrekt *et al.* (a cura di), *The European Union and the Return of the Nation State*, Springer International Publishing 2020, 146 ss.

109. Anche se a questo punto bisogna riconoscere che, nell'ambito dell'attuale quadro normativo dell'UE, si tratta di un'impresa difficile.

di un’imposta diretta). In entrambi i casi sarebbe necessaria l’unanimità del Consiglio e si applicherebbe la procedura legislativa speciale. L’imposta UE dovrebbe poi superare un’ulteriore “barriera” per essere inclusa nella decisione sulle risorse proprie, assicurando che il gettito raccolto confluiscia nel bilancio dell’UE. Sebbene sia da considerarsi deplorevole che il ruolo del Parlamento europeo (PE) sia limitato in entrambi i casi,¹¹⁰ il doppio onere che dovrebbe essere soddisfatto fornisce un’ulteriore rete di sicurezza in termini di controllo e consultazione del PE.

Inoltre, incanalare il gettito verso il bilancio comune – che si tratti di un gettito condiviso o di una vera e propria imposta UE – risolverebbe anche altre questioni legate all’equità “globale” o “intra-UE”, derivanti dal fatto che le imprese digitali più grandi si concentrano nelle economie più ricche e potenti.¹¹¹ Dato che le economie dei vari Stati membri sono molto variabili, anche nel caso di una DST armonizzata si avrebbero inevitabilmente differenze di entrate tra i vari Stati. Tale disparità creerebbe un senso di “ingiustizia” tra i cittadini degli Stati più piccoli, o meno “*digital-friendly*”, che potrebbero essere “svantaggiati” a causa delle loro dimensioni o di altre scelte politiche, se il gettito dovesse finire nelle casse nazionali.

Questo argomento potrebbe essere confutato sostenendo che, nello scenario opposto, i diversi contributi al bilancio dell’UE, in base alle capacità di ciascuno Stato, esacerberebbero l’argomento del “*giusto ritorno*”, ossia la sensazione che gli Stati più ricchi (e i loro cittadini) contribuiscono alla prosperità di quelli più poveri.¹¹² Questa affermazione potrebbe essere confutata in due modi diversi. In primo luogo, realisticamente, a causa della natura stessa del prelievo, che sarebbe principalmente a carico dei contribuenti “stranieri”: quando qualcun altro sostiene l’onere in mancanza di una presenza fisica in un territorio, è più facile che i residenti di quel territorio permettano che le entrate vadano al bilancio “sovranazionale”. In secondo luogo, un vero e proprio prelievo digitale dell’UE potrebbe attenuare la (giustificabile) percezione da parte dei contribuenti e degli Stati membri che le risorse proprie dell’Unione (in particolare i contributi basati sull’IVA e sul RNL) siano trasferimenti nazionali dagli Stati membri e non “risorse proprie” dell’Unione.¹¹³ Un prelievo digitale come imposta

110. Si veda la procedura di cui all’art. 311(3) del TFUE.

111. Si veda Y. Brauner, *Taxation of Information and the Data Revolution*, in *Iowa L. Rev.*, 1959, 2024, testo disponibile al link: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4400680 [consultato il 25 febbraio 2025].

112. J. Bachtler, C. Mendez, F. Wishlade, *EU Cohesion Policy and European Integration – The Dynamics of EU Budget and Regional Policy Reform*, Ashgate 2013, 130 ss.

113. Per l’IVA come trasferimento nazionale, si veda A.J. Menendez, *Taxing Europe: Two Cases for a European Power to Tax (with Some Comparative Observations)*, in *Colum.*

puramente eurounitaria rimuoverebbe anche la percezione delle risorse proprie come trasferimenti “nazionali” ma non individualizzati, perché rafforzerebbe il legame tra la raccolta di entrate e il loro impiego, soddisfacendo il principio “nessuna spesa pubblica senza tassazione”.¹¹⁴ In altre parole, annullerebbe l’attuale senso di scollamento tra spesa (soggetta a controllo democratico a livello UE) e imposizione fiscale (soggetta a controllo democratico solo a livello nazionale). Di conseguenza, l’attuale evidente incongruenza tra imposizione fiscale, spesa e rappresentanza verrebbe sanata da una imposta o da una risorsa propria dell’UE che finanzierebbe il bilancio. Questo perché un’imposta digitale dell’UE (*lato sensu*) soddisfarebbe contemporaneamente diversi aspetti del costituzionalismo digitale, in particolare il ruolo dell’UE come attore globale, fedele ai suoi impegni internazionali e a un progetto di cooperazione globale; considerazioni di equità che presuppongono un’appropriata progettazione fiscale e la distribuzione del valore creato; priorità regolatorie del mercato unico (come la transizione digitale dell’UE); e giustizia sociale, nella misura in cui questa è da considerarsi un corollario delle politiche di ridistribuzione incorporate nel bilancio dell’UE.

J. Eur. L., 10, 2003-2004, 297 ss., spec. 300. Per la percezione generale e la natura delle risorse proprie si veda M. Schratzenstaller, A. Krenek, D. Nerudova, M. Dobranschi, *EU Taxes as Genuine Own Resource to Finance the EU Budget – Pros, Cons and Sustainability-oriented Criteria to Evaluate Potential Tax Candidates*, FairTax Working Paper Series, 3, testo disponibile al link: <https://umu.diva-portal.org/smash/get/diva2:934128/FULL-TEXT01.pdf>.

114. A.J. Menendez, *Taxing Europe*, cit., 310-312.

COME TASSARE I DATI CONTRO LA VOLONTÀ DEGLI STATI UNITI

Allison Christians*, Tarcísio Diniz Magalhães**

1. Introduzione

Per quale motivo gli Stati dovrebbero tassare le imprese “data driven” e, qualora vi fossero buone ragioni per farlo, quali regole potrebbero essere adottate senza violare l’attuale quadro giuridico globale – avente caratteristiche *lato sensu* costituzionali – in materia di diritto tributario, commerciale e di investimenti? Per un certo periodo, una sovrapposta indipendente su una specifica base imponibile, come le imposte sui servizi digitali che hanno proliferato in Europa e in tutto il mondo negli ultimi anni, è sembrata l’opzione più praticabile per tassare le aziende altamente digitalizzate¹, data l’assenza di un accordo multilaterale per riformare il regime fiscale basato su trattati di diritto internazionale. Tuttavia, gli Stati Uniti reagirono subito, dichiarando che tali imposte sono dazi che legittimano l’adozione di contromisure. L’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE)² rispose formulando un piano di riforma chiamato Primo Pilastro. Tuttavia, questa soluzione multilaterale appare ora altrettanto vulnerabile alle resistenze statunitensi e, se gli Stati Uniti ostacolano il Primo Pilastro, altri Stati torneranno a imporre unilateralmente imposte sui servizi digitali. Lo scenario prevedibile è che gli Stati Uniti reagiscano con tariffe compensative.

* H. Heward Stikeman Chair in Tax Law, McGill University.

** Assistant Research Professor (tenure track), University of Antwerp Faculty of Law. Il presente contributo è aggiornato al febbraio 2024, NdC.

1. Gli acronimi popolarizzati GAFA (Google, ora Alphabet; Amazon; Facebook, ora Meta; e Apple) o FAANG (Facebook, ora Meta; Amazon; Apple; Netflix e Google, ora Alphabet) costituiscono il caso più diffuso, con altri grandi produttori di servizi digitali e piattaforme online che operano nel settore dei dati come Microsoft, Airbnb, Uber, Instagram (di proprietà di Meta), Twitter (ora X) e LinkedIn.

2. Nelle citazioni delle fonti, si è mantenuto l’acronimo in lingua originale (OECD), *NdR*.

Il presente capitolo dimostra che esiste (ed è sempre esistita) un’alternativa potenzialmente più valida alle imposte autonome sui servizi digitali, ossia sottoporre determinati flussi di reddito legati ai dati alle disposizioni nazionali in materia di ritenuta alla fonte sull’imposta sul reddito. Se i regimi nazionali esistenti non sono sufficientemente chiari in materia, i legislatori, sia a livello nazionale che dell’UE, potrebbero infatti considerare la possibilità di definire esplicitamente tali flussi di reddito come una categoria distinta, soggetta a ritenuta alla fonte a sé stante. Alcuni osservatori potrebbero obiettare che questo tipo di riforma è in conflitto con varie norme o pratiche tributarie internazionali, ma occorre ricordare che l’OCSE, in passato, aveva riconosciuto esplicitamente l’utilità della ritenuta come strumento per tassare l’economia dei dati. Tuttavia, questo approccio è stato rapidamente abbandonato, senza quasi alcun approfondimento. Alla luce del successivo stallo della soluzione multilaterale proposta e dell’evidente rischio che le imposte unilaterali sui servizi digitali si traducano in forme di doppia imposizione, in alti costi di adeguamento e in conflitti, chi scrive ritiene che la rivisitazione dell’opzione della ritenuta alla fonte potrebbe costituire la strategia migliore.

Di conseguenza, questo capitolo sostiene che, data la gamma di possibili azioni legali che gli Stati Uniti e le imprese statunitensi potrebbero intraprendere contro nuove imposte create da altri Stati al di fuori del regime fiscale internazionale, estendere alle commissioni per i servizi legati all’utilizzo di dati o comunque digitali il trattamento fiscale relativo alle ritenute alla fonte, tradizionalmente applicato ai pagamenti in uscita, potrebbe essere la migliore alternativa per tassare i dati.

La prima sezione di questo capitolo analizza i possibili ostacoli all’imposizione fiscale derivanti da quello che si è definito il quadro giuridico globale “costituzionale” in materia fiscale, commercio e di investimenti: vengono esaminate le azioni legali e politiche che gli Stati Uniti e le loro imprese hanno intrapreso (o potrebbero intraprendere) contro i tentativi degli Stati stranieri di tassare le imprese “data driven”, sia attraverso imposte unilaterali sui servizi digitali, sia attraverso una revisione multilaterale coordinata dei rilevanti trattati fiscali. Nella seconda sezione si sostiene che tali azioni potrebbero essere evitate o rese inefficaci tornando a un sistema tributario internazionale fondato sul reddito, in particolare utilizzando in modo strategico disposizioni dei trattati che consentono la ritenuta alla fonte, come quelle applicate alle *royalties*, ad altri redditi e ai servizi tecnici.

Nella terza sezione si dimostra, infine, che l’approccio proposto è giuridicamente sostenibile, perché il diritto internazionale consente di interpretare i trattati in vari modi, anche attraverso letture sistematiche e teleo-

logiche, che potrebbero essere utilizzate per legittimare la soluzione della ritenuta alla fonte anche quando si applica un trattato in materia tributaria “standard”.

2. L'ordine globale “costituzionale” in materia di imposte, commercio e investimenti

Le prime forme di imposte sui servizi digitali furono concepite in modo da non essere qualificate come imposte sul reddito per evitare conflitti diretti con i trattati in materia tributaria su redditi e capitali.³ Nel 2016 l'India ha preso l'iniziativa con una “*Google tax*”, formalmente denominata “imposta di perequazione” (*equalisation levy*) del 6%, seguita dall'Ungheria, che ha introdotto un'imposta sui servizi digitali del 7,5% ridotta, a partire da luglio 2019, allo 0%.⁴ Nel 2017, il Regno Unito ha pubblicato un *position paper* accompagnato da una consultazione e, l'anno successivo, l'Unione Europea ha proposto, ma non adottato, una direttiva “relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai redditi derivanti dalla fornitura di taluni servizi”⁵.

Nel gennaio 2019, il Belgio ha proposto un'imposta del 3% sulla vendita dei dati degli utenti, prima respinta ma poi reintrodotta nel luglio dello stesso anno.⁶ La Nuova Zelanda e la Francia hanno presentato proposte a febbraio e marzo del 2019 e la Francia ha adottato, più tardi nel corso dello stesso anno, un'imposta retroattiva sui servizi digitali del 3% sui redditi lordi derivanti dalla fornitura di interfacce digitali, pubblicità mirata e

3. Diversi studiosi ritengono che tali imposte non rientrino nell'ambito di applicazione dei trattati in materia fiscale ai sensi dell'art. 2 OECD del Model: D. Hohenwarter *et al.*, *Qualifications of the Digital Services Tax Under Tax Treaties*, in *Intertax*, 47, 2019, 140 ss., spec. 147; G. Kofler, J. Sinnig, *Equalization Taxes and the EU's Digital Services Tax*, in *Intertax*, 47, 2019, 176 ss., spec. 195; R. Ismer, C. Jescheck, *Taxes on Digital Services and the Substantive Scope of Application of Tax Treaties: Pushing the Boundaries of Article 2 of the OECD Model?*, in *Intertax*, 46, 2018, 573 ss., spec. 578; K.E. Karnosh, *The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes*, in *Chicago Journal of International Law*, 21, 2021, 513 ss., spec. 547; W. Cui, *The Superiority of the Digital Services Tax Over Significant Economic Presence Proposals*, in *National Tax Journal*, 72, 2019, 839 ss., spec. 852; Y.R.(C.) Kim, *Digital Services Tax: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate*, in *Alabama Law Review*, 72, 2020, 131 ss., spec. 171-172.

4. A. Christians, *CTF Digital Tax Log*, in *Entry #2B*, July 9, 2020, testo disponibile al link: https://www.ctf.ca/EN/Newsletters/Blogs_and_Reports/Digital_Services_Updates/Entries/Entry01.aspx [consultato il 25 febbraio 2025].

5. Ead. V. COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS).

6. *Ibidem*.

trasmissione di dati degli utenti.⁷ L'entrata in vigore dell'imposta francese è stata posticipata alla fine del 2020, a causa delle minacce di contromisure degli Stati Uniti.⁸

Nel novembre 2019, la Repubblica Ceca ha proposto un'imposta del 7% sui redditi derivanti da pubblicità mirata, dati degli utenti, trasmissione e servizi digitali.⁹ Nel dicembre 2019, il Canada ha annunciato un piano per imporre una tassa del 3% sulle vendite di pubblicità online e sui dati degli utenti, che entrerà in vigore solo nel 2024, dopo lo stallo dei negoziati su una soluzione multilaterale a livello di OCSE. Sempre a dicembre 2019, la Slovenia ha aperto una consultazione su una proposta di imposta sui servizi digitali e la Slovacchia ha annunciato che presenterà un progetto di legge.¹⁰

A gennaio 2020, l'Austria ha introdotto un'imposta del 5% sui redditi derivanti dalla pubblicità online o da qualsiasi tipo di *software* o sito web immesso o reso nel Paese, l'Italia ha adottato un'imposta del 3% sulla pubblicità tramite interfacce digitali, su multi-piattaforme per l'acquisto o la vendita di beni e servizi e sulla trasmissione di dati degli utenti generati da interfacce digitali, la Lettonia ha commissionato uno studio su un'imposta sui servizi digitali con aliquota del 3% e la Norvegia ha annunciato l'intenzione di introdurre un'imposta nel 2021, nel caso in cui l'OCSE non avesse raggiunto un accordo multilaterale entro la fine del 2020.¹¹ Nel febbraio 2020, la Spagna ha adottato un'imposta del 3% sui redditi derivanti dalla pubblicità online e dalla trasmissione dei dati degli utenti.¹² Nel marzo 2020, la Turchia ha adottato un'imposta del 7,5% sui servizi pubblicitari tramite piattaforme digitali, sulle vendite digitali e sui servizi forniti su piattaforme digitali, anticipando la possibilità di aumentare l'aliquota al 15%.¹³ Sempre a marzo 2020, l'Indonesia ha collegato a una "stabile organizzazione digitale" un'imposta specifica sulle transazioni elettroniche (creazione di programmi ed eventi speciali), che si applica a commercianti e fornitori stranieri di servizi e piattaforme digitali.¹⁴

7. *Ibidem*.

8. *Ibidem*.

9. *Ibidem*.

10. *Ibidem*.

11. *Ibidem*. Va ricordato che l'imposta sui servizi digitali è stata istituita in Italia con l'art. 1, co. 35-52, l. n. 145 del 2018 (legge di bilancio per il 2019), ed è stata modificata prima con l'art. 1, co. 678, l. n. 160 del 2019 (legge di bilancio per il 2020) e, più recentemente, con l'art. 1, co. 21, l. n. 207 del 2024 (legge di bilancio per il 2025). Sull'imposta sui servizi digitali "italiana", si veda il contributo di Jacopo Ratti in questo volume, *NdC*.

12. *Ibidem*.

13. *Ibidem*.

14. *Ibidem*.

Nell'aprile 2020, l'India ha annunciato l'espansione del prelievo di perequazione per includere le forniture e i servizi di *e-commerce*, il Regno Unito ha adottato un'imposta sui servizi digitali con aliquota del 2% sui ricavi dei motori di ricerca, delle piattaforme di *social media* e dei mercati online e la Polonia ha annunciato un piano per introdurre una sovrattassa dell'1,5% sui ricavi delle piattaforme di *video-on-demand*.¹⁵ A maggio 2020, il Brasile ha proposto di applicare il contributo per l'intervento nel campo economico (CIDE – *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*) ai ricavi della pubblicità digitale, dei servizi e della trasmissione dei dati degli utenti, con una struttura di aliquote progressive dell'1%, 3% e 5%.¹⁶ Nel giugno 2020, l'Unione Europea ha reintrodotto la proposta di una tassa sui servizi digitali del 3% sui ricavi della pubblicità mirata e dei servizi di interfaccia digitale. Questa proposta non ha ottenuto l'approvazione unanime degli Stati membri e, nel 2023, la Commissione ha presentato, ma poi sospeso, una direttiva UE sui prelievi digitali, in attesa del completamento dei negoziati del Primo Pilastro.¹⁷

Riassumendo il quadro in materia di imposte sui servizi digitali in Europa nel 2024, l'Austria, la Danimarca, la Francia, l'Italia, la Polonia, il Portogallo, la Spagna, la Svizzera, la Turchia e l'Ungheria hanno già introdotto la tassa, il Belgio e la Repubblica Ceca hanno finora presentato solo proposte, mentre la Lettonia, la Norvegia, la Slovacchia e la Slovenia hanno annunciato un piano o hanno mostrato l'intenzione di farlo.¹⁸

Nelle sezioni seguenti esaminiamo gli ostacoli giuridici e politici che gli Stati Uniti e le imprese statunitensi hanno sfruttato (o probabilmente sfrutteranno) per opporsi all'introduzione di questi tipi di imposte. Tali ostacoli nascono dalla combinazione degli squilibri di potere globali con varie norme fiscali, commerciali e di investimento, che, basate su trattati internazionali, formano un ordine di tipo *lato sensu* costituzionale, stabilendo un quadro per le attività commerciali transfrontaliere e limitando le possibilità di azione e di riforma dei singoli Stati.¹⁹ Al di là di ciò che

15. *Ibidem*.

16. *Ibidem*.

17. J.M. Vázquez, *Digital Services Taxes in the European Union*, in *Kluwer International Tax Blog*, February 14, 2023, testo disponibile al link: <https://kluwertaxblog.com/2023/02/14/digital-services-taxes-in-the-european-union-what-can-we-expect/>.

18. C. Enache, *Digital Services Taxes in Europe*, 2024, in *Tax Foundation Europe*, May 7, 2024, testo disponibile al link: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-tax-europe-2024/>.

19. D. Schneiderman, *Constitutionalizing Economic Globalization: Investment Rules and Democracy's Promise*, Cambridge University Press 2008: "una lente costituzionale è utile dal punto di vista analitico, poiché il regime delle regole di investimento può essere

gli Stati pattuiscono volontariamente nell'ambito dei trattati in materia tributaria, commerciale o di investimenti, non esiste un sistema giuridico generale che limiti l'esercizio della potestà fiscale.²⁰ Tuttavia, le difficoltà pratiche nell'applicazione di normative tributarie internazionali e le scelte storiche e contemporanee di politica fiscale degli Stati economicamente influenti formano un ben identificabile ordine giuridico transnazionale, che influenza efficacemente la gamma di scelte politiche che gli Stati considerano possibili in un dato momento. È all'interno di questo ordine che sono sorte le barriere alla tassazione dei servizi digitali.

2.1. *Ostacoli alle imposte sui servizi digitali*

Le imposte sui servizi digitali si distinguono tecnicamente dalle imposte sul reddito, in quanto le prime sono imposte forfettarie sugli incassi lordi (comunemente denominate accise), mentre le seconde sono tradizionalmente imposte sugli incassi al netto di spese e perdite. Detto ciò, questa distinzione tecnica risulta incoerente, poiché i regimi di imposta sul reddito prevedono comunemente una ritenuta alla fonte su base linda sui pagamenti effettuati da soggetti nazionali a beneficiari stranieri.²¹ Dal

inteso come una forma emergente di sovra-costituzione che può sostituire le norme costituzionali nazionali. Da questa prospettiva esterna, le regole sugli investimenti possono essere viste come un insieme di vincoli progettati per isolare la politica economica dalla politica maggioritaria”; M. Kumm *et al.*, *How Large Is the World of Global Constitutionalism?*, in *Global Constitutionalism*, 3, 2014, 1 ss. (in cui si sostiene che “il costituzionalismo non deve essere inteso principalmente come lo studio e l'interpretazione di un documento giuridico costitutivo, ma come un quadro di riferimento per la ricerca interdisciplinare con un focus particolare”); S.A. Dean, *A Constitutional Moment in Cross-border Taxation*, in *Journal on Financing for Development*, 3, 2021, 1 ss. (che paragona la struttura dei trattati fiscali a una “*Classification and Assignment Constitution*” e sostiene che i recenti sforzi di riforma fiscale globale implicano un nuovo “momento costituzionale”).

20. Per una rassegna approfondita della letteratura che dimostra la mancanza di supporto per i limiti generali del diritto internazionale alla sovranità fiscale, si veda T.D. Magalhães, A. Christians, *Why Data Giants Don't Pay Enough Tax*, in *Harvard Law and Policy Review*, Vol. 18, 2023, 119 ss. Si veda anche A. Christians, *Who Should Tax Multinationals?*, in *Social Philosophy and Policy*, 39, 2023, 208 ss.

21. Alcune ritenute alla fonte sono inizialmente calcolate su base linda, ma i contribuenti sono autorizzati a ricalcolare l'imposta su base netta presentando i moduli prescritti, mentre altre imposte alla fonte non lo permettono. Quando i contribuenti non sono autorizzati a dedurre le proprie spese, la ritenuta alla fonte è spesso detta “definitiva”. Un'imposta finale trattenuta da un soggetto pagatore su un pagamento lordo è economicamente indistinguibile da un'accisa riscossa da un venditore sulla vendita di un bene o di un servizio.

punto di vista economico, le ritenute alla fonte su base linda, solitamente applicate come obbligo di ritenuta ai pagatori nazionali di tali redditi, non sono distinguibili dalle accise.²² La differenza tra un’imposta autonoma sui servizi digitali e una ritenuta alla fonte sul reddito lordo derivante dai servizi digitali è principalmente semantica. Ma, in un mondo di sottili distinzioni linguistiche, una differenziazione semantica serve a uno scopo fondamentale: evitare che le imposte autonome sui servizi digitali siano soggette agli accordi esistenti nei trattati fiscali. I legislatori hanno cercato di evitare di incorrere in potenziali contese legate agli accordi sull’imposta sul reddito, qualora i termini di tali accordi sembrassero ostacolare la possibilità di tassare alla fonte i redditi derivanti da servizi digitali. Ma aggirare i trattati fiscali non ha, di fatto, evitato le controversie.

Gli Stati Uniti hanno avviato un’indagine interna sull’imposta sui servizi digitali della Francia a metà luglio 2019, pubblicando i risultati in un rapporto diffuso alla fine dello stesso anno.²³ Il rapporto ha dichiarato che l’imposta francese sui servizi digitali “discrimina le società statunitensi, è incoerente con i principi prevalenti della politica fiscale ed [è] insolitamente onerosa per le società statunitensi interessate”.²⁴ Gli Stati Uniti hanno quindi minacciato di imporre tariffe “di ritorsione”, potenzialmente pari a 2,4 miliardi di dollari, su vari prodotti francesi, tra cui champagne, vino, formaggio e borse.²⁵ Tuttavia, nel gennaio 2020, l’allora Presidente degli Stati Uniti Donald Trump e il Presidente francese Emmanuel Macron hanno negoziato una tregua, concordando di sospendere la controversia fino alla fine di quell’anno,²⁶ quando l’OCSE avrebbe dovuto

22. Da un punto di vista economico, le entrate lorde non sono un reddito, perché il reddito è un concetto netto, ma le imposte su base linda caratterizzano il quadro fiscale internazionale sul reddito a causa dei problemi logistici di base che gli Stati devono affrontare per riscuotere le imposte da persone i cui beni sono al di fuori della giurisdizione dell’autorità fiscale.

23. United States Trade Representative (USTR), *Section 301 Investigation Report on France’s Digital Services Tax*, December 2, 2019, testo disponibile al link: https://ustr.gov/sites/default/files/Report_On_France%27s_Digital_Services_Tax.pdf [consultato il 25 febbraio 2025].

24. Ivi, 1.

25. Ad esempio, USTR, *Notice of Determination and Request for Comments Concerning Action Pursuant to Section 301: France’s Digital Services Tax*, 84 Fed. Reg. 66.956, December 6, 2019, testo disponibile al link: https://ustr.gov/sites/default/files/Notice_of_Determination_and_Request_for_Comments_Concerning_Action_Pursuant_to_Section_301_France’s_Digital_Services_Tax.pdf.

26. Reuters, *Macron and Trump Declare Truce in Digital Tax Dispute*, January 20, 2020, testo disponibile al link: <https://www.reuters.com/article/us-france-usa-tax-idUSKBN1ZJ24D> [consultato il 25 febbraio 2025]. Si noti che la Francia mantiene il diritto di impugnare la decisione dell’USTR, come descritto nella sezione II.B.

guidare gli Stati dell’Inclusive Framework verso una soluzione multilaterale. Un elemento centrale di tale vicenda è il fatto che gli Stati membri avrebbero dovuto rimuovere le loro imposte unilaterali sui servizi digitali, eliminando così ogni presunta violazione del diritto statunitense.

Mentre la soluzione multilaterale continua a essere rinviata, la Francia e gli altri Stati che hanno introdotto tasse sui servizi digitali hanno continuato a riscuotere entrate in quantità che aumentano ogni anno. Le stime del gettito della tassa sui servizi digitali francese, ad esempio, si avvicinano ai 300 milioni di euro nel 2019, ai 400 milioni di euro nel 2020 e ai 500 milioni di euro nel 2021.²⁷

Tuttavia, sei mesi dopo l’introduzione della tassa in Francia, l’allora Segretario del Tesoro statunitense Mnuchin ribadì pubblicamente l’opposizione degli Stati Uniti alle imposte sui servizi digitali e a simili misure unilaterali, dichiarando che gli Stati Uniti si trovavano in una situazione di stallo con gli Stati europei nelle discussioni dell’OCSE.²⁸ Mnuchin avvertì che gli Stati Uniti avrebbero risposto con contromisure se gli Stati avessero continuato a riscuotere o introdurre tali imposte. Il 10 luglio 2020, l’allora Rappresentante del Commercio statunitense Robert Lighthizer annunciò la decisione di imporre una tariffa aggiuntiva del 25% sui prodotti francesi, per un valore di 1,3 miliardi di dollari, in risposta alla tassa francese sui servizi digitali.²⁹ Contemporaneamente, Robert Lighthizer avviò una seconda serie di indagini interne sulle imposte sui servizi digitali di altri dieci Stati in Europa e altrove, oltre a tutti quelli dell’UE.³⁰

Per la maggior parte degli Stati, l’opposizione degli Stati Uniti alle imposte straniere sui servizi digitali rende l’adozione di nuove imposte sui dati una scelta di politica del diritto instabile. Evitare il modello dell’imposta sul reddito e, quindi, aggirare i trattati internazionali legati alla sua

27. K Borders *et al.*, *Digital Service Taxes*, in *EU Tax Observatory*, June 8, 2023, testo disponibile al link: https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/06/EUTO_Digital-Service-Taxes_June2023.pdf [consultato il 25 febbraio 2025].

28. S. Fleming, J. Brunsden, J. Politi, *U.S. Upends Global Digital Tax Plans After Pulling Out of Talks with Europe*, in *Financial Times*, June 17, 2020, testo disponibile al link: <https://www.ft.com/content/1ac26225-c5dc-48fa-84bd-b61e1f4a3d94> [consultato il 25 febbraio 2025].

29. D. Palmer, *U.S. Announces Duties on \$1.3B in French Goods in Digital Tax Dispute*, in *Politico*, July 11, 2020, testo disponibile al link: <https://www.politico.eu/article/ustr-announces-duties-on-1-3b-in-french-goods-in-tax-dispute/> [consultato il 25 febbraio 2025].

30. USTR, *USTR Initiates Section 301 Investigations of Digital Services Taxes*, testo disponibile al link: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2020/june/ustr-initiates-section-301-investigations-digital-services-taxes> [consultato il 25 febbraio 2025].

disciplina, come scelta di politica del diritto, non solo non ha protetto gli Stati dalle controversie consequenti, ma ha evidentemente ampliato le vie legali per l’opposizione degli Stati Uniti e delle imprese che vi hanno sede. Nel considerare quali strategie potrebbero essere più fattibili, è utile comprendere i fattori giuridici che consentono agli Stati Uniti di qualificare le imposte straniere come pratiche commerciali sleali e imporre tariffe di ritorsione senza alcuna procedura di revisione o impugnazione. Ciò richiede una certa familiarità con l’interazione tra il diritto commerciale interno degli Stati Uniti e il diritto dell’Organizzazione Mondiale del Commercio (OMC),³¹ come descritto nella sezione successiva.

2.2. *L’“unilateralismo aggressivo” delle autorità commerciali statunitensi*

Il quadro normativo dell’opposizione degli Stati Uniti alle imposte straniere sui servizi digitali si colloca all’intersezione tra il diritto commerciale statunitense e i processi di risoluzione delle controversie dell’OMC. La componente nazionale di questo quadro è la sez. 301 del Trade Act del 1974,³² ora codificata nel titolo 19 del Codice degli Stati Uniti (ma ancora indicata come sez. 301 o §301).³³ Questa disposizione attribuisce al Presidente degli Stati Uniti il diritto di sospendere o revocare unilateralmente le disposizioni degli accordi commerciali, o di imporre restrizioni all’importazione di beni e servizi stranieri in determinate circostanze.³⁴ Oggi, l’autorità di indagare e determinare se una pratica straniera è scorretta, e eventualmente adottare misure di ritorsione, spetta al Rappresentante degli Stati Uniti per il Commercio (USTR).³⁵ La gamma di misure di ritorsione previste dalla §301 comprende l’imposizione di dazi o altre restrizioni all’importazione, il ritiro o la sospensione di accordi commerciali, la

31. Nelle citazioni delle fonti, si è mantenuto l’acronimo in lingua originale (WTO), *NdR*.

32. USTR, *Section 301 – Digital Services Taxes*, testo disponibile al link: <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes> [consultato il 25 febbraio 2025].

33. 19 U.S. Code §2411: *Actions by United States Trade Representative*.

34. Al momento della sua promulgazione, l’autorità del Presidente era limitata solo dalle limitazioni espresse nella legge e dagli obblighi internazionali allora esistenti. Per un’analisi, si veda il rapporto del Congressional Research Service, *Section 301 of the Trade Act of 1974*, 2020 (ultimo aggiornamento settembre 2023), testo disponibile al link: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11346> [consultato il 25 febbraio 2025].

35. 19 U.S.C. §2411(c)(1); Office of U.S. Trade Representative, testo disponibile al link: <https://www.whitehouse.gov/ustr/> [consultato il 25 febbraio 2025].

stipula di accordi vincolanti con Stati esteri per “eliminare la condotta in questione (o l’onere per il commercio statunitense), o compensare gli Stati Uniti con vantaggi commerciali soddisfacenti”.³⁶

Dopo l’istituzione dell’OMC nel 1994, gli Stati Uniti si sono impegnati a utilizzare l’intesa sulla risoluzione delle controversie (il *Dispute Settlement Understanding*, o DSU) dell’OMC invece del potere unilaterale della §301, ogni volta che hanno indagato su una questione riguardante una presunta violazione di un accordo OMC.³⁷ Ciò ha un impatto sostanziale e procedurale, perché le norme fondate sulla §301 riguardano nozioni generali di pratiche “irragionevoli o discriminatorie” che “ostacolano o limitano il commercio degli Stati Uniti”, tutte definite dalla legislazione nazionale statunitense, mentre i documenti dell’OMC stabiliscono parametri specifici per le pratiche commerciali tra i membri. Prima dell’introduzione del DSU, alcuni autori avevano criticato il procedimento di istruzione e controllo fondato della §301 come una forma di “unilateralismo aggressivo”.³⁸ Accettando il quadro dell’OMC, gli Stati Uniti hanno apparentemente risposto a queste critiche, riducendo volontariamente il proprio spazio politico per le ritorsioni commerciali unilaterali, almeno nel caso degli Stati membri dell’OMC.

Sebbene gli Stati Uniti non abbiano sempre rispettato questo impegno nel corso degli anni, in passato il procedimento fondato sul DSU ha svolto efficacemente un ruolo di limite. Ad esempio, tra il 1998 e il 2000, gli Stati Uniti fecero ricorso alla §301 per costringere altri Stati a eliminare le barriere commerciali e ad aprire i mercati ai fornitori statunitensi.³⁹ Tuttavia,

36. Congressional Research Services, *Section 301 of the Trade Act of 1974*, cit.; 19 U.S.C. §2481(1)(2).

37. Dichiarazione dell’azione amministrativa; WTO, *Report of the Panel, United States – Sections 301-310 of the Trade Act 1974*, par. 4.534 n. 91, testo disponibile al link: https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/wtds152r.pdf [consultato il 25 febbraio 2025]. Gli Stati Uniti fanno riferimento al 19 U.S.C. §3512(d) che afferma che “[...]a dichiarazione di azione amministrativa approvata dal Congresso ai sensi della sez. 3511(a) del presente titolo sarà considerata come un’espressione autorevole degli Stati Uniti per quanto riguarda l’interpretazione e l’applicazione degli accordi dell’Uruguay Round e della presente legge in qualsiasi procedimento giudiziario in cui sorga una questione riguardante tale interpretazione o applicazione”.

38. Si veda in generale J. Bhagwati, H.T. Patrick (a cura di), *Aggressive Unilateralism: America’s 301 Trade Policy and the World Trading System*, University of Michigan Press 1991.

39. WTO, *Dispute Settlement, DS152: United States – Sections 301-310 of the Trade Act 1974*, testo disponibile al link: https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds152_e.htm [consultato il 25 febbraio 2025]; Ead., *Report of the Panel, United States*, cit. Si veda anche A. Chen, *The Three Big Rounds of U.S. Unilateralism versus WTO*

alcuni di essi riuscirono a far dichiarare le azioni statunitensi incompatibili con gli obblighi derivanti dall'OMC tramite il processo che ruota intorno al DSU, ottenendo l'imposizione di dazi punitivi contro gli Stati Uniti.⁴⁰ Analogamente, in una controversia del 2018 tra Cina e Stati Uniti, relativa a un'altra indagine ai sensi della §301, un *panel* dell'OMC stabilì che alcune tariffe statunitensi violavano i termini dell'OMC.⁴¹

Tuttavia, a partire dal luglio 2017, gli Stati Uniti hanno smantellato il DSU, bloccando le nomine dell'organo di appello.⁴² Un *panel* dell'OMC può ancora riunirsi per esaminare le accuse di violazioni commerciali tra gli Stati membri, ma ormai una parte resistente in qualsiasi controversia può ostacolare le misure di ritorsione sanzionate dall'OMC semplicemente presentando un ricorso. Poiché non esiste più un organo in grado di

Multilateralism During the Last Decade: A Combined Analysis of the Great 1994 Sovereignty Debate, Section 301 Disputes (1998-2000), and Section 201 Disputes (2002-Present), in *Temple International and Comparative Law Journal*, 17, 2003, 409 ss. Si veda anche A.O. Sykes, *Constructive Unilateral Threats in International Commercial Relations: The Limited Case for Section 301*, in *Law and Policy in International Business*, 23, 1992, 263 ss.; J.R. Silverman, *Multilateral Resolution over Unilateral Retaliation: Adjudicating the Use of Section 301 Before the WTO*, in *University of Pennsylvania Journal of International Law*, 17, 1996, 233 ss.; Z. Harper, *The Old Sheriff and the Vigilante: World Trade Organization Dispute Settlement and Section 301 Investigations into Intellectual Property Disputes*, in *Trade, Law, and Development*, 10, 2018, 107 ss.; S.H. Puente, *Section 301 and the New WTO Dispute Settlement Understanding*, in *ILSA Journal of International and Comparative Law*, 2, 1995, 213 ss.

40. J.J. Nedumpara, *Skirmishes over Digital Service Taxes: The Perils and Systemic Costs of Section 301*, in *Trade, Law and Development*, 13, 2021, 63 ss., spec. 73; S.E. Shay, *Trade Enforcement Tools and International Taxation: A Digital Services Tax Case Study*, in J. Chaisse, C. Rodríguez-Chiffelle (a cura di), *The Elgar Companion to the World Trade Organization*, EE 2023, 535-550, spec. 546.

41. WTO, *Dispute Settlement, DS543: Panel Report, United States – Tariff Measures on Certain Goods from China*, testo disponibile al link: https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds543_e.htm [consultato il 25 febbraio 2025]; Ead., *Tariff Measures on Certain Goods From China, Notification of an Appeal by United States under Article 16 of DSU*, WT/DS543/10, October 27, 2020, testo disponibile al link: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=q:/WT/DS/543-10.pdf&Open=True> [consultato il 25 febbraio 2025].

42. Ead., *Members Briefed on Informal Dispute Settlement Reform Talks*, March 31, 2023, testo disponibile al link: https://www.wto.org/english/news_e/news23_e/dsb_31mar23_e.htm [consultato il 25 febbraio 2025]: “Gli Stati Uniti hanno ribadito di non sostenere la proposta di iniziare la nomina dei membri dell'organo di appello, poiché le loro preoccupazioni di lunga data sulla risoluzione delle controversie dell'OMC rimangono irrisolte”. Per una discussione delle implicazioni, si veda P.C. Mavroidis, *The Future of Dispute Resolution and Arbitration at WTO*, in J. Chaisse, C. Rodríguez-Chiffelle (a cura di), *The Elgar Companion to the World Trade Organization*, EE 2023, 691-706.

esaminare e decidere sui ricorsi in via definitiva, la questione viene sospesa a tempo indeterminato. Per questo motivo, gli autori hanno descritto il processo di risoluzione delle controversie dell'OMC come un processo che prevede un ricorso “nel vuoto”.⁴³ Ciò significa che, fino a quando il processo dell'OMC non sarà ripristinato, l'USTR ha di fatto l'autorità inoppugnabile di imporre misure contro qualsiasi azione straniera che ritienga ingiusta o dannosa per il commercio statunitense.⁴⁴

Con questa situazione di stallo nel sistema internazionale di risoluzione delle controversie in materia commerciale, gli Stati Uniti utilizzano la procedura unilaterale prevista dalla §301 per applicare quelle che definiscono tariffe “di ritorsione” ogni volta che indagini interne giudicano censurabile la condotta estera. Questo approccio opera al di fuori delle procedure di risoluzione delle controversie dell'OMC, concentrandosi esclusivamente sul quadro giuridico interno degli Stati Uniti.

Per quanto riguarda le recenti azioni basate sulla §301 contro le tasse sui servizi digitali, diversi studiosi hanno affermato che l'USTR in diverse occasioni non ha presentato convincenti elementi di diritto e di fatto per giustificare le ritorsioni commerciali. Ad esempio, Stephen Shay definisce il rapporto dell'USTR sull'imposta francese sui servizi digitali “debole e poco convincente”, in quanto le argomentazioni presentate “oscillano tra l'indeterminato e l'erroneo” e riflettono un “disallineamento della competenza rispetto al compito”.⁴⁵ Inoltre, Shay osserva che il rapporto non ha impiegato alcuno “standard oggettivo” nella sua analisi.⁴⁶

Chris Noonan e Victoria Plekhanova hanno esaminato le questioni sollevate dall'USTR in merito all'intento o al risultato discriminatorio, alla deducibilità dall'imposta sul reddito delle società per le imprese nazionali, alla retroattività, all'incompatibilità con i principi fiscali internazionali, all'impatto economico sulle aziende e alle giustificazioni fornite dalla Francia per l'introduzione della tassa.⁴⁷ Essi hanno individuato poche ar-

43. J. Pauwelyn, *WTO Dispute Settlement Post 2019: What to Expect?*, in *Journal of International Economic Law*, 22, 2019, 297 ss., spec. 303-309.

44. Cfr. J. Bhagwati, H.T. Patrick, *Aggressive Unilateralism*, cit.; K.M. McDonald, *The Unilateral Undermining of Conventional International Trade Law via Section 301*, in *Journal of International Law and Practice*, 7, 1998, 395 ss.; R.E. Hudec, *Retaliation Against “Unreasonable” Foreign Trade Practices: The New Section 301 and GATT Nullification and Impairment*, in *Minnesota Law Review*, 59, 1975, 461 ss.

45. S.E. Shay, *Trade Enforcement Tools and International Taxation: A Digital Services Tax Case Study*, cit.

46. *Ibidem*.

47. C Noonan, V Plekhanova, *Digital Services Tax: Lessons from the Section 301 Investigation*, in *British Tax Review* 1, 2021, 83 ss., spec. 102-110.

gomentazioni a sostegno dell'utilizzo della §301 e osservano che “l'effetto “discriminatorio” potrebbe essere corretto dagli Stati Uniti, permettendo che la DST (imposta sui servizi digitali) pagata in una giurisdizione straniera da un residente statunitense sia una spesa deducibile ai fini dell'imposta sul reddito delle società dell'imposta sul reddito delle società [corporate income tax o CIT] statunitense.⁴⁸

In un'analisi approfondita alla luce dei regimi di diritto internazionale del commercio che gravitano intorno all'OMC, Alice Pirlot e Henri Culot sono arrivati alla conclusione che “le argomentazioni basate sul diritto dell'OMC non forniscono un motivo convincente per opporsi a queste tasse”.⁴⁹ sono arrivati alla conclusione che tre punti principali. In primo luogo, non è ovvio che i servizi oggetto delle imposte sui servizi digitali siano “simili” o “comparabili” a quelli forniti da altre aziende non tassate. In secondo luogo, la possibilità di dedurre tale tassa dalla base imponibile dell'imposta sul reddito delle società rappresenta una prassi comune nel calcolo delle spese deducibili per determinare gli utili imponibili, e pertanto non può essere considerata un “guadagno” o un “vantaggio” per le società nazionali. In terzo luogo, il fatto che più Paesi concordino che il regime fiscale internazionale non sia adatto all'economia digitale indebolisce l'affermazione che l'imposta sia stata introdotta con uno scopo discriminatorio.

Nonostante le opinioni espresse da questi e da altri studiosi, la resistenza statunitense alle imposte sui servizi digitali continuerà probabilmente a manifestarsi attraverso misure di ritorsione basate sul commercio di fatto inappellabili, a causa di un regime commerciale multilaterale destabilizzato e dell'aggressiva posizione unilaterale degli Stati Uniti. Poiché non esiste un processo legale per risolvere la questione, alcuni Stati hanno ritardato l'entrata in vigore di tali misure, negoziando l'implementazione posticipata delle proprie tasse sui servizi digitali, in attesa di una riforma multilaterale coordinata nel Quadro inclusivo dell'OCSE, come spiegato nella prossima sezione.

2.3. Ostacoli al Primo Pilastro

Nell'ottobre 2021, l'adozione di imposte sui servizi digitali in vari Stati e di misure di ritorsione commerciale da parte degli Stati Uniti è stata rinviata, con una moratoria adottata dall'Inclusive Framework dell'OCSE.

48. Ivi, 106.

49. A. Pirlot, H. Culot, *When International Trade Law Meets Tax Policy: The Example of Digital Services Taxes*, in *Journal of World Trade*, 55, 2021, 895 ss., 906-918.

Tale moratoria prevedeva che tutte le parti eliminassero o si astenessero dall'introdurre imposte sui servizi digitali o misure simili dall'8 ottobre 2021 al 31 dicembre 2023, mentre si cercava una soluzione multilaterale. Tuttavia, gli Stati Uniti hanno reso questi sforzi più difficili, non da ultimo dichiarando di non essere disponibili ad adottare una legislazione interna conforme.⁵⁰ Il 20 febbraio 2023, il Primo Pilastro è stato bloccato ancora una volta dal disaccordo di Stati Uniti, India e Arabia Saudita.

Tuttavia, il termine della moratoria è scaduto. I membri dell'Inclusive Framework dell'OCSE, non essendo entrata in vigore la convenzione multilaterale del Primo Pilastro entro il 31 dicembre 2023, sono rimasti politicamente liberi di ripristinare o introdurre nuove imposte sui servizi digitali.⁵¹ Ad esempio, nel 2024 è entrata in vigore la legislazione canadese sulla tassa sui servizi digitali, precedentemente rinviata, nonostante l'impegno multilaterale. Secondo le stime dell'ufficio parlamentare di bilancio canadese, nell'arco di cinque anni l'imposta aumenterebbe le entrate federali di 7,2 miliardi di dollari canadesi.⁵²

Nel luglio 2023, l'OCSE ha pubblicato una nuova dichiarazione in cui annunciava che la moratoria sulle nuove imposte sui servizi digitali sarebbe stata prorogata di un anno, fino al 31 dicembre 2024, purché venissero soddisfatte alcune condizioni, con la possibilità di un'ulteriore proroga fino al 31 dicembre 2025, a seconda dei progressi compiuti nella Convenzione multilaterale per l'attuazione del Primo Pilastro.⁵³ Alcuni Stati, tra cui – come visto, il Canada – hanno rifiutato la proroga di un anno, nonostante le crescenti minacce statunitensi di ritorsione ai sensi della §301.⁵⁴

Poiché gli Stati Uniti sono la giurisdizione di origine della maggior parte delle società di *big data* e il più grande esportatore al mondo di servizi legati ai dati, è facile capire perché sono stati così resistenti alle soluzioni sia multilaterali che unilaterali alla tassazione dei profitti digitali. Allo

50. Cfr. R.S. Avi-Yonah, *Pillar 1 and DSTs: OECD Optimism and U.S. Reality*, in *Tax Notes International*, 111, 2023, 299 ss.

51. N.A. Sarfo, *DSTs, Destabilization, and the Rocky Road to Pillar 1*, in *Tax Notes*, February 20, 2023.

52. Office of the Parliamentary Budget Officer, *Digital Services Tax*, October 17, 2023, testo disponibile al link: <https://www.cbo.ca/en/publications/LEG-2324-013-S-digital-services-tax-taxe-services-numeriques> [consultato il 25 febbraio 2025].

53. OECD, *Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, July 11, 2023.

54. USTR, *USTR Opposes Canada's Digital Services Tax Act Proposal*, February 22, 2022, testo disponibile al link: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2022/february/ustr-opposes-canadas-digital-services-tax-act-proposal> [consultato il 25 febbraio 2025].

stesso modo, non sorprende che gli Stati Uniti, in quanto superpotenza dell'economia politica globale, non abbiano esitato a minacciare una molitudine di Stati con misure commerciali, nonostante le discutibili applicazioni della §301. Di conseguenza, resta da vedere quale sarà il livello di cooperazione degli Stati Uniti nell'attuazione del Primo Pilastro. Tuttavia, se gli Stati si impegnano a tassare i dati come scelta politica, è fondamentale superare le potenziali barriere legali e geopolitiche che si frappongono a questa scelta nello scenario (probabile) di assenza di una riforma multilaterale.

In particolare, a causa delle *impasse* create dagli Stati Uniti in merito al Primo Pilastro e alle imposte sui servizi digitali, potrebbe essere il momento di riconsiderare la possibilità che gli Stati adottino misure fiscali basate sul reddito, per catturare una parte maggiore della ricchezza generata dalle imprese basate sui dati. Il coinvolgimento del sistema fiscale sul reddito, compresi i trattati in materia fiscale, potrebbe infatti disgiungere la tassazione delle imprese di dati dai regimi commerciali e di investimento. Le ritenute alla fonte sulle commissioni pubblicitarie e altre forme di reddito associate alla vendita dei dati degli utenti potrebbero resistere meglio a una contestazione legale sulla base di accordi commerciali e di investimento esistenti, a seconda dello Stato e del contenuto dei relativi accordi. Se imposte nell'ambito di un sistema generale di tassazione del reddito, le ritenute alla fonte sono solitamente considerate rispettose degli accordi commerciali e di investimento.⁵⁵ Nell'ambito dell'Accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio (GATT), un'opinione risalente sostiene che, poiché il regime riguarda le barriere all'importazione di beni, le imposte coperte sono per lo più quelle indirette,⁵⁶ ma tale posizione non è universalmente condi-

55. Per quanto riguarda gli accordi sugli investimenti, la ritenuta fiscale sul reddito è formalmente al di fuori dell'ambito di applicazione di tali accordi nella misura in cui è coperta da clausole di esclusione standard per le misure fiscali (dirette). Si veda in generale P.H.M. Simonis, *BITs and Taxes*, in *Intertax*, 42, 2014, 234 ss.; R.A. Green, *The Interaction of Tax and Non-tax Treaties*, in *Bulletin Tax Treaty Monitor*, 2002, 254 ss.; J. Owens *et al.*, *What Can the Tax Community Learn from Dispute Resolution Procedures in Non-Tax Agreements?*, in *Bulletin for International Taxation*, 2015, 577 ss.; S. Castagna, *ICSID Arbitration: BITs, Buts, and Taxation – An Introductory Guide*, in *Bulletin for International Taxation*, 2016, 370 ss.; R.J. Danon, S. Wuschka, *International Investment Arbitration and the International Tax System: The Potential of Complementarity and Harmonious Interpretation*, in *Bulletin for International Taxation*, 2021, 687 ss.

56. WTO, *The GATT Rules on Border Tax Adjustments. Note by the Secretariat*, May 31, 1968, 3, testo disponibile al link: <https://docs.wto.org/gattdocs/q/GG/SPEC/68-55.pdf> [consultato il 25 febbraio 2025]: “A L'Avana è stato registrato che né le imposte sul reddito né i dazi all'importazione rientrano nel campo di applicazione dell'art. 13 (della Carta dell'Avana – art. III del GATT), che riguarda esclusivamente le imposte interne sulle

visa dagli studiosi.⁵⁷ Nell'ambito dell'Accordo generale sul commercio dei servizi (GATS), l'art. XIV(e) e l'art. XXII(3) stabiliscono che i principi di non discriminazione, come la clausola della nazione più favorita (art. II) e il trattamento nazionale (art. XVII), non si applicano alle misure già previste nelle convenzioni contro la doppia imposizione.

La ritenuta alla fonte ha molteplici precedenti. Molti Stati non appartenenti all'OCSE, in particolare in America Latina, hanno da tempo imposto ritenute alla fonte sui servizi tecnici e assistenza pagati all'estero, anche se alcuni Paesi OCSE (e presumibilmente molti contribuenti) sostengono che tali compensi dovrebbero essere tassati solo quando il beneficiario è fisicamente presente nello Stato in questione.⁵⁸ Il Brasile e l'India, come

merci". Si veda in generale M. Lang, H. Herdin, I. Hofbauer (a cura di), *WTO and Direct Taxation*, Kluwer International Law 2005.

57. M. Daly, *WTO Rules on Direct Taxation*, in *World Economy*, 29, 2006, 527 ss., spec. 532, 536 (in cui si sostiene che le imposte dirette rientrano nel campo di applicazione del GATT e che le specifiche eccezioni del GATS alle imposte dirette implicano che esse sarebbero altrimenti coperte); A.C. Warren Jr, *Income Tax Discrimination Against International Commerce*, in *Tax Law Review*, 54, 2001, 131 ss., spec. 167: "Prendere più seriamente la non discriminazione nella tassazione internazionale rimetterebbe in discussione anche la prassi di lunga data di reciprocità delle aliquote di ritenuta, che non garantiscono la parità di trattamento tra investitori nazionali e stranieri in un particolare Stato di origine". Ma si veda H.D. Rosenbloom, *What's Trade Got to Do with It?*, in *Tax Law Review*, 49, 1994, 593 ss., spec. 597 (che respinge l'idea che le ritenute alla fonte possano essere assimilate a dazi). Alcuni sostengono inoltre che, poiché la ritenuta si applica sugli importi lordi, essa costituisce di fatto una forma di tassazione indiretta, simile a un'accisa. Questo sembrerebbe far rientrare chiaramente la ritenuta nel quadro giuridico dell'OMC. Ciononostante, i Paesi hanno tradizionalmente imposto la ritenuta alla fonte ai percettori stranieri di reddito, in sostituzione dell'imposta nazionale sul reddito delle società che normalmente si applica ai percettori nazionali dello stesso tipo di reddito. Cfr. A.J. Cockfield, B.J. Arnold, *What Can Trade Teach Tax? Examining Reform Options for Art. 24 (Non-discrimination) of the OECD Model*, in *World Tax Journal*, 2, 2010, 1 ss., spec. 2-3, 5.

58. Cfr. S.B. Law, *Technical Services Fees in Recent Tax Treaties*, in *Bulletin for International Taxation*, 2010, 250; A.B. Moreno, *The Taxation of Technical Services under the United Nations Double Taxation Convention: A Rushed-yet Appropriate-Proposal for (Developing) Countries?*, in *World Tax Journal*, 7, 2015, 1 ss.; F.S. De Man, *Taxation of Services in Treaties between Developed and Developing Countries: A Proposal for New Guidelines*, IBFD 2017; J. Pal, *Taxation of Fees for Technical Services: An Analysis of Indian Tax Treaties and Their Journey Through the Courts*, in *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 23, 2017, 1 ss.; M. Castelon, *International Taxation of Income from Services under Double Taxation Conventions: Development, Practice and Policy*, Kluwer International Law 2018; A. Riccardi et al., *Swimming Against the Current? Taxation of the Digitalized Economy in Latin America*, in *Bulletin for International Taxation*, 73, 2019, 514 ss.; B.J. Arnold, *Taxation of Income from Services*, in A. Trepelkov, H. Tonino, D. Halka (a cura di), *Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, UN 2017

protagonisti del Sud globale, hanno sperimentato diversi strumenti giuridici, come regolamenti interni, atti interpretativi e protocolli ai trattati, per espandere l'imposizione alla fonte, attraverso una "disidratazione" delle disposizioni contenute nell'art. 7 delle convenzioni modello.⁵⁹ Il Brasile, in particolare, è stato al centro di numerosi dibattiti nazionali e internazionali riguardo al suo approccio di politica fiscale, che consiste nell'equiparare i pagamenti per servizi tecnici a *royalties* o a redditi "diversi" nel linguaggio dei trattati fiscali,⁶⁰ come discusso più dettagliatamente di seguito.

3. Perché trattenere è meglio

Come già osservato, le imposte dei servizi digitali potrebbero innescare una guerra commerciale, dal momento che gli Stati Uniti potrebbero ricorrere a contromisure unilaterali. L'OCSE sta attualmente elaborando una soluzione multilaterale sotto forma di espansione negoziata della tassazione alla fonte, che tuttavia potrebbe non concludersi in tempi brevi e, anche quando si realizzasse, la cooperazione degli Stati Uniti non sarebbe garantita. Pertanto, non stupisce che molti Stati, dell'UE e non, considerino misure unilaterali basate sul reddito per raggiungere obiettivi condivisi di politica interna. In questa sezione, si vuole dimostrare che la ritenuta basata sull'imposta sul reddito su pagamenti specifici è un approccio valido e consolidato, giustificabile dal punto di vista giuridico e regolatorio. Sebbene esistano numerose argomentazioni contrarie a questa posizione nel dibattito giuridico, chi scrive ritiene che sia più pratico utilizzare

[second edition], 61-126; P.A. Harris, *Taxation of Rents and Royalties*, in A. Trepelkov, H. Tonino, D. Halka (a cura di), *Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, UN 2017 [second edition], 653-714.

59. P.D.C. Machado, *Evolution of the Concept of Technical Services and the Policy Considerations Driving Their Development*, in *International Tax Studies*, 3, 2021, 1 ss., spec. 12-14.

60. Cfr. P.A. Hornbostel, *Brazil: Withholding Taxes on Foreigners' Income*, in *Law and Policy in International Business*, 6, 1974, 987 ss.; V.A. Ferreira, *Service Income under Brazilian Tax Treaties: The Possible End of Article 7 v. Article 21 Battle, but the Start of a New Old One?*, in *Intertax*, 42, 2014, 427 ss.; Ead., *The New Brazilian Position on Services Income under Tax Treaties: If You Can't Beat'em, Join'em*, in *Intertax*, 43, 2015, 255 ss.; M.F. Furtado, H. Verboom, C. Lütter, *No Brazilian Withholding Tax on Payments for Technical Services?*, in *Bulletin for International Taxation*, 2015, 558 ss.; L.T. Pignatari, *The Qualification of Technical Services in Brazilian Double Tax Treaties and the Possible Impacts of the Adoption of Article 12B*, UN Model Convention, in *Intertax*, 49, 2021, 674 ss.; F.J. Calazans, *Treaty Treatment of Offshore Remittances of Consideration for Technical Services*, in *International Transfer Pricing Journal*, 12, 2005, 235 ss.

un’imposta sul reddito piuttosto che un’accisa autonoma per ottenere il flusso di reddito desiderato.

In primo luogo, spieghiamo perché la ritenuta costituisce una prassi consolidata nella tassazione del reddito oggetto del dibattito sulla tassazione dei dati e notiamo il ruolo dei trattati fiscali sia nell’attuazione che nella limitazione delle ritenute alla fonte. In secondo luogo, considerate le limitazioni alle riforme derivanti dai trattati fiscali esistenti, suggeriamo tre possibili categorie per fondare/giustificare una ritenuta alla fonte basata sul reddito dei compensi per i dati: come *royalties*, come “altri” redditi e come servizi tecnici, in ogni caso distinguendo questi flussi da quelli che altrimenti sarebbero presumibilmente classificabili come profitti d’impresa. La nostra tesi è che gli Stati potrebbero tassare i redditi che si basano sui dati attraverso ritenute alla fonte, anche in presenza di trattati fiscali applicabili. Nella terza sezione, presenteremo le argomentazioni giuridiche per le quali la ritenuta sui redditi basati sui dati è coerente con il contesto e lo scopo generale dei trattati in materia tributaria, applicati nel contesto della moderna economia altamente digitalizzata.⁶¹

3.1. La ritenuta come appropriata strategia di tassazione del reddito

La ritenuta alla fonte è una prassi comune per tassare i flussi di reddito transfrontalieri, perché coinvolge un soggetto pagatore locale, che può essere legato a una fonte locale.⁶² In generale, la ritenuta è giustificata dalla necessità di garantire che lo Stato possa applicare le proprie leggi fiscali in modo coerente. Per quanto riguarda i trasferimenti transfrontalieri, uno Stato della fonte potrebbe avere difficoltà a esigere un pagamento diretto da parte di un non residente che non ha sufficienti legami fisici con la giu-

61. Sulle diverse modalità di interpretazione giuridica applicate ai trattati fiscali, si veda R.A. Rocha, *Tax Treaty Interpretation: Challenges in a Post-BEPS Multilateral World*, Kluwer International Law 2022.

62. La ritenuta è un meccanismo ben consolidato e ampiamente utilizzato per l’applicazione della tassazione sia in ambito nazionale che transfrontaliero. Nel Regno Unito, il meccanismo era già in uso nel XVI secolo. P.E. Soos, *Taxation at the Source and Withholding in England, 1512 to 1640*, in *British Tax Review*, 1, 1995, 49 ss., spec. 51. Gli Stati Uniti sperimentarono per la prima volta la ritenuta alla fonte nel 1894, applicata agli stipendi dei dipendenti del governo americano, ma il meccanismo fu dichiarato incostituzionale. Nel 1913 fu reintrodotta per coprire stipendi, salari e interessi, abbandonata nel 1917 e reintrodotta nuovamente in seguito, questa volta anche per alcuni pagamenti a non residenti. G.E. Lent, *Collection of the Personal Income Tax at the Source*, in *Journal of Political Economy*, 50, 1942, 719 ss., spec. 723-724.

risdizione.⁶³ L'opzione migliore per lo Stato della fonte è quindi rivolgersi al soggetto pagatore locale del reddito per imporre l'obbligo di segnalare il pagamento all'autorità fiscale e, in alcuni casi, anche di trattenere l'imposta. In genere, la ritenuta viene imposta su base linda, poiché si presume che il soggetto pagatore non disponga di informazioni sufficienti per calcolare il reddito netto del contribuente.⁶⁴

Anche se le imposte su base linda sono per loro natura più vicine a un'accisa che a un'imposta sul reddito, il meccanismo della ritenuta alla fonte è ormai una pratica consolidata nei sistemi di imposta sul reddito di tutto il mondo. Gli Stati di residenza, anche in assenza di un accordo per evitare la doppia imposizione, spesso offrono crediti d'imposta esteri per gli importi trattenuti alla fonte.⁶⁵ Se esistono barriere storiche alla ritenuta, esse derivano generalmente da considerazioni relative all'attuazione, in quanto gli Stati potrebbero trovare difficile imporre oneri fiscali a persone o beni di entità straniere che hanno scarsi (o inesistenti) legami fisici con la giurisdizione. Le legislazioni nazionali, di conseguenza, dovrebbero consentire di assoggettare a regimi di ritenuta alla fonte esistenti il reddito proveniente da dati, in quanto forma speciale di guadagno privato profondamente legato al territorio dello Stato di origine.⁶⁶

63. L'autorità fiscale può sempre richiedere l'adempimento, ma gli strumenti di applicazione devono generalmente includere la capacità di sequestrare libri e registri e, in caso di grave inadempienza, anche beni e persino gli stessi contribuenti. Storicamente, le giurisdizioni non si aiutano a vicenda negli sforzi di riscossione delle imposte, come corollario della cosiddetta "regola delle entrate", quindi il potere dello Stato non si estende al sequestro fisico delle persone o dei loro beni al di fuori della giurisdizione territoriale. Si veda in generale B.A. Silver, *Modernizing the Revenue Rule: The Enforcement of Foreign Tax Judgments*, in *Georgia Journal of International and Comparative Law*, 22, 1992, 609 ss. La situazione si è evoluta in modo tale che l'assistenza all'esecuzione e alla riscossione transfrontaliera è maggiore rispetto al passato, ma solo nel quadro di accordi negoziati. Si veda in generale P. Baker *et al.*, *International Assistance in the Collection of Taxes*, in *Bulletin for International Taxation*, 65, 2011, 281 ss.

64. In alcuni casi, i contribuenti possono presentare la dichiarazione su base netta e quindi richiedere il rimborso degli importi trattenuti in eccesso, ma questa non è la regola nel caso di pagamenti di redditi passivi transfrontalieri come dividendi, interessi o royalties.

65. Per una spiegazione classica, si veda E.A. Owens, *The Foreign Tax Credit: A Study of the Credit for Foreign Taxes under United States Income Tax Law* 26-60, Harvard University Press 1961.

66. Le imposte sui servizi digitali sono state invece concepite come imposte autonome su base linda (sul fatturato) applicate a pagamenti specifici, come le commissioni pubblicitarie pagate a fornitori di servizi digitali non residenti. Certo, alcuni Paesi – soprattutto quelli in via di sviluppo – estendono già la ritenuta su base linda a tutte le forme di reddito transfrontaliero, compresi gli utili d'impresa. Quando non c'è un trattato fiscale in gioco,

Esistono tuttavia alcuni ostacoli concettuali rispetto a quanto detto, fra i quali quello più rilevante è la classificazione dei diversi tipi di reddito, riflessa nei trattati in materia tributaria. Nella maggior parte dei sistemi di imposizione fiscale, i redditi che le imprese *data-driven* ottengono in quasi tutti gli Stati che ne costituiscono i mercati verrebbero probabilmente identificati come profitti d'impresa e non come redditi da capitale. Questa è un'osservazione non controversa, poiché tali profitti derivano tipicamente dalla combinazione fra il lavoro e il capitale (un classico indicatore del reddito d'impresa), per raccogliere e mobilitare i dati degli utenti e vendere spazi pubblicitari su piattaforme mediatiche a venditori che cercano di raggiungere una base di clienti in un determinato luogo. Di conseguenza, un nodo cruciale nell'argomentazione a favore della ritenuta è spiegare perché sarebbe appropriato che gli Stati estraessero dai profitti d'impresa i soli flussi di reddito guadagnati attraverso la commercializzazione dei dati degli utenti o la vendita di pubblicità.

Una possibile risposta a tali ostacoli è che è sempre avvenuto che un determinato flusso di reddito venga caratterizzato simultaneamente sia da profitti d'impresa che da una sottocategoria di tali profitti, come accade ad esempio per le *royalties*. In questi casi, quando i trattati in materia tributaria utilizzano entrambe le classificazioni, danno priorità alla sottocategoria.⁶⁷ Questa gerarchia è chiaramente visibile nel modo in cui i trattati in materia tributaria – che riflettono i modelli predisposti dall'OCSE, dalle Nazioni Unite e dagli Stati Uniti – trattano l'interazione delle disposizioni su utili d'impresa e sui redditi da capitale. In ogni modello, l'articolo sugli utili d'impresa inizia con la nota regola della soglia, secondo la quale uno Stato può tassare gli utili d'impresa di un non residente solo se essi risultano collegati a una stabile organizzazione locale. Tuttavia, più avanti nell'articolo, il modello preserva esplicitamente la tassazione alla fonte di specifici profitti aziendali, in particolare se coperti da un altro articolo, come quelli che delineano le aliquote di ritenuta negoziate su determinati flussi di reddito da capitale. Pertanto, ciascuno dei modelli afferma che quando gli utili includono elementi di reddito “trattati separatamente in altri articoli della presente Convenzione”, essi “non sono interessati dalle disposizioni del presente articolo”.⁶⁸

le ritenute alla fonte sono un modo semplice e consolidato per tassare il reddito delle multinazionali guadagnato da fonti nazionali.

67. Cfr. K. Vogel, *The Schedular Structure of Tax Treaties*, in *Bulletin – Tax Treaty Monitor*, 2002, 260 ss., spec. 261.

68. U.S. Model Tax Convention (2016), art. 7(4); UN Model, art. 7(6); OECD Model, art. 7(4).

Il *Model Commentary* dell'OCSE rileva come “regola di interpretazione” che questa disposizione “dà la prima preferenza” agli articoli specifici sul reddito relativi a dividendi, interessi e così via, in modo che l'articolo sugli utili d'impresa possa applicarsi agli utili che “non appartengono a categorie di reddito coperte” dagli altri articoli.⁶⁹ L'OCSE precisa inoltre che “gli elementi di reddito coperti dagli articoli speciali possono essere tassati, fatte salve le disposizioni della Convenzione, separatamente o come utili d'impresa, in conformità alla legislazione fiscale degli Stati contraenti”.⁷⁰

Pertanto, nella misura in cui i redditi specifici delle imprese basate sui dati possono essere coperti da altre disposizioni, la struttura delle convenzioni fiscali prevede già la ritenuta alla fonte, anche in assenza di una stabile organizzazione. Resta da chiarire se le parti che hanno negoziato un particolare trattato abbiano inteso che i flussi di reddito legati ai dati fossero coperti dagli articoli sui redditi da capitale invece che da quelli sugli utili d'impresa. A giudicare dalla decisione dei legislatori europei di evitare l'interpretazione dei trattati in materia tributaria adottando imposte autonome sui servizi digitali, non sembra che le parti abbiano voluto questo risultato.

Tuttavia, adottando le imposte sui servizi digitali, i trattati fiscali pertinenti non sono stati testati per determinare in che modo interagirebbero con un'estensione nazionale del regime di ritenuta per coprire i flussi di reddito basati sui dati. I legislatori, adottando imposte autonome sui servizi digitali, hanno invece testato la conformità di queste imposte con i regimi commerciali e di investimento esistenti. Date le battaglie legali descritte sopra, la loro conformità è incerta nella migliore delle ipotesi.

Per questo motivo, sembra opportuno modificare l'approccio. La questione è se i legislatori possono applicare nuove ritenute alla fonte nel contesto dei trattati fiscali esistenti (in particolare, ma non esclusivamente, quelli con gli Stati Uniti). Per rispondere a questa domanda è necessaria un'analisi dettagliata degli accordi in vigore. Alcuni trattati sono più restrittivi di altri e alcuni termini sono meno ambigui di altri.⁷¹ Nella discussione

69. OECD Model Commentary 2017, 193-194 (che fornisce un commento all'art. 7 (4) e afferma che “[i]n conformità con la prassi generalmente seguita nelle convenzioni bilaterali esistenti, il par. 7 dà la prima preferenza agli articoli speciali su dividendi, interessi ecc. Ne consegue che questo articolo sarà applicabile agli utili d'impresa che non appartengono alle categorie di reddito coperte dagli articoli speciali e, inoltre, ai dividendi, agli interessi ecc. che, ai sensi del par. 4 degli artt. 10 e 11, del par. [4] dell'art. 12 e del par. 2 dell'art. 21, rientrano nel presente articolo”); riprodotto in UN Model 2017, 237.

70. *Ibidem*.

71. Cfr. D.J. Bederman, *Revivalist Canons and Treaty Interpretation*, in *UCLA Law*

sione che segue, analizziamo quali categorie di reddito “speciali”, descritte nel *Model Commentary* dell’OCSE, potrebbero corrispondere ai flussi di profitto basati sui dati, e spieghiamo contestualmente come i Paesi in Europa e nel resto del mondo dovrebbero intraprendere questo esercizio interpretativo, per distinguere separatamente i flussi di profitto basati sui dati.

3.2. *Tre modi per effettuare la ritenuta sui redditi basati sui dati (quando è applicabile un trattato)*

Esistono diversi modi per modificare i trattati in materia tributaria al fine di far rientrare nel loro ambito di applicazione i servizi di dati tramite accordi bilaterali o multilaterali. Nel 2017, la Commissione Europea ha respinto un’imposta sui servizi digitali, per poi proporre una direttiva nel 2018 che non ha ottenuto il sostegno unanime.⁷² Nel giugno 2020, la Commissione ha riaperto le discussioni e nel 2023 ha proposto un’imposta digitale dell’UE, che tuttavia è stata rinviata nelle more dei negoziati del Primo Pilastro.⁷³ Dato che questo prelievo digitale dell’UE creerebbe gli stessi tipi di attriti commerciali con gli Stati Uniti delle imposte unilaterali sui servizi digitali, questa sezione esplora la possibilità che gli Stati membri dell’UE – o qualsiasi altro Paese – impongano ritenute alla fonte anche quando non è soddisfatto il tradizionale standard relativo alla “stabile organizzazione” basato sul trattato. L’approccio potrebbe essere perseguito unilateralmente o promosso attraverso una direttiva UE sulla ritenuta alla fonte su categorie di reddito “speciali”, che comprendono i pagamenti legati ai dati. Le prime due categorie, ossia le *royalties* e gli altri redditi, sono già definite nei trattati in materia tributaria, quindi, si tratta di una questione di interpretazione. Il terzo, i servizi tecnici, è contemplato nel Modello ONU ma, a nostro avviso, potrebbe essere letto anche in alcuni trattati attraverso un’interpretazione dinamica e sistematica.

1) *Royalties*

Alcuni tipi di reddito da servizi basati sui dati comprendono canoni di locazione specifici, strutturalmente simili ai proventi dello sfruttamento delle risorse naturali, tassati con le imposte sui canoni di locazione delle

Review, 41, 1994, 953 ss., spec. 1030 (“La vaghezza sarà sempre con noi. Il trucco è affrontarla”).

72. J.M. Vázquez, *Digital Services Taxes in the European Union*, cit.

73. *Ibidem*.

risorse.⁷⁴ Essendo una rendita economica nata nel territorio dello Stato della fonte, il diritto nazionale⁷⁵ dovrebbe essere in grado di assegnare tali guadagni alle disposizioni del trattato che consentono la tassazione alla fonte, in particolare all'articolo sulle *royalties*.⁷⁶ Ciò detto, classificare a livello nazionale le commissioni sui dati addebitate dalle società con sede all'estero come *royalties* ha senso solo se la disposizione del trattato pertinente consente la ritenuta alla fonte.

Per questo approccio, lo sforzo interpretativo riguarda le definizioni rilevanti. Nel definire le *royalties*, i trattati in materia tributaria menzionano spesso “i pagamenti di qualsiasi tipo ricevuti come corrispettivo [...] per informazioni riguardanti esperienze industriali, commerciali o scientifiche”. Le società di dati realizzano profitti vendendo o monetizzando informazioni relative all'esperienza degli utenti e dei consumatori nelle piattaforme digitali che gestiscono. Questo attributo unico rende il reddito basato sui dati distinto dalla categoria tradizionale dei profitti aziendali,

74. Cfr. in generale W. Cui, N. Hashimzade, *The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent*, July 29, 2019, testo disponibile al link: <https://ssrn.com/abstract=3488812> [consultato il 25 febbraio 2025]; J. Bankman, M.A. Kane, A. Sykes, *Collecting the Rent: The Global Battle to Capture MNE Profits*, in *Tax Law Review*, 72, 2019, 197 ss. Quando tale rendita è guadagnata da quasi-monopoli che dominano il mercato delle piattaforme digitali e delle reti di utenti e dati situati in una giurisdizione e privi di costi di opportunità, il reddito così ottenuto potrebbe essere caratterizzato come “rendita di piattaforma”. W. Cui, *The Digital Services Tax on the Verge of Implementation*, in *Canadian Tax Journal*, 67, 2019, 1135 ss.; Id., *The Superiority of the Digital Services Tax Over Significant Digital Presence Proposals*, in *National Tax Journal*, 72, 2019, 839 ss.; Id., *The Digital Services Tax: A Conceptual Defense*, in *Tax Law Review*, 73, 2019, 69 ss.; A.P. Dourado, *Taxing Consumer-Facing Business as a Regulatory Currency*, in *World Tax Journal*, 13, 2021, 533 ss., spec. 538; O. Marian, *Taxing Data*, in *Brigham Young University Law Review*, 47, 2022, 511 ss., spec. 574-575.

75. Cfr. R.S. Avi-Yonah, *A New Corporate Tax*, in *Tax Notes International*, 2020, 653 ss. (dove si propone che la tassazione delle imprese sia mirata alle rendite dei monopoli come le grandi aziende tecnologiche attraverso aliquote progressive fino all'80% al di sopra dei 10 miliardi di dollari di profitti); M.P. Devereux, J. Vella, *Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform*, in *Intertax*, 46, 2018, 550 ss., spec. 558 (che afferma che le imprese multinazionali digitalizzate guadagnano rendite economiche, che, per definizione, possono essere tassate senza incidere sulle loro attività); S. Buriak, *A New Taxing Right for the Market Jurisdiction. Where Are the Limits?*, in *Intertax*, 48, 2020, 301 ss., spec. 315 (dove si parla di “fasi di produzione di ricchezza per modelli di business ad alta intensità di dati che generano una rendita economica”).

76. Cfr. R.S. Avi-Yonah, *A Perspective on Supra-nationality in Tax Law*, in Y. Brauner, P. Pasquale (a cura di), *BRICS and the Emergence of International Tax Cooperation*, IBFD 2015, 33-39: “le plusvalenze da grandi partecipazioni e le royalties rappresentano il reddito derivante dallo sfruttamento del mercato e dovrebbero essere soggette a tassazione alla fonte (contrariamente all'attuale norma OCSE)».

caratterizzata invece da processi produttivi realizzati da un’impresa attraverso l’applicazione di capitale e lavoro senza un’intensa partecipazione degli utenti.⁷⁷ In effetti, le imprese *data-driven* si impegnano in attività di ricerca del profitto che dipendono fortemente dalla raccolta, dal monitoraggio e dall’elaborazione di informazioni relative all’utenza delle piattaforme digitali, che possono essere concettualmente assimilate all’attività di estrazione di una *royalty* dall’esperienza commerciale di utenti e consumatori. Il diritto nazionale potrebbe quindi chiarire il significato di “esperienza commerciale” nelle disposizioni sulle *royalties* come comprensivo del reddito derivante dalle attività economiche collegate ai dati.

Per includere i compensi collegati ai dati nella definizione di *royalty* sarà probabilmente necessario introdurre riforme a livello legislativo interno. Tuttavia, le convenzioni che attualmente ne regolano la definizione basandosi sui trattati permettono una certa flessibilità a livello nazionale. Il commento all’art. 12 del Modello ONU, ad esempio, riconosce la difficoltà di distinguere i redditi da servizi dalle *royalties* nel contesto dell’espressione “informazioni riguardanti esperienze industriali, commerciali o scientifiche”, dato il suo ampio significato.⁷⁸

Quando la ritenuta alla fonte è fatta salva da un trattato, la disposizione che maggiormente si presta all’interpretazione sarà quella che include i compensi per vari tipi di servizi.⁷⁹ Ma anche i trattati in materia tributaria con disposizioni sulle *royalties* modellate sull’art. 12(3) del Modello ONU (o del Modello OCSE) possono comprendere la legislazione nazionale che

77. Cfr. E. Végelytè, *Deconstructing User Participation: Why in the Digital Era Advertising Income Is Different from Other Business Income*, in *International Transfer Pricing Journal*, 27, 2020, 180 ss. (in cui si sostiene che gli effetti di rete portano a un’alta partecipazione degli utenti e a una bassa partecipazione delle imprese, rendendo i proventi pubblicitari ottenuti da alcune aziende digitali un tipo di reddito che assomiglia alle tariffe *pay-as-you-go*).

78. UN Model, comm. art. 12, par. 22-24.

79. Ad esempio, in un caso e in un successivo ricorso, la Corte federale australiana ha dichiarato che i prodotti *software* e i servizi informatici forniti da una società residente in India a clienti australiani rientrano nel concetto di *royalties*. La Corte si è basata sulla definizione di *royalty* contenuta nel trattato fiscale Australia-India, in particolare sull’espressione “pagamenti o crediti, periodici o meno, e comunque descritti o calcolati, nella misura in cui sono effettuati come corrispettivo per [...] la prestazione di servizi (compresi quelli del personale tecnico o di altro tipo) che [...] consistono nello sviluppo e nel trasferimento di un piano tecnico o di un progetto”. Federal Court of Australia, *Tech Mahindra Limited v Commissioner of Taxation*, 2015, FAC 1082 [d’ora in avanti *Mahindra 2015*] e *Tech Mahindra Limited v. Commissioner of Taxation*, 2016, FCAFC 130. Si veda anche S. Joganathan, T. Voon, *The Intersection of Treaties on Tax and Trade: A Case Study of Australia and India*, in I.J. Mosquera Valderrama, F. Heitmüller, J. Chiasse, A. Christians, *Redefining Global Governance*, Springer 2024, 179-196.

include i compensi collegati dati nel concetto di “pagamenti di qualsiasi tipo ricevuti come corrispettivo per [...] il diritto di utilizzare attrezzature industriali, commerciali o scientifiche o per informazioni riguardanti esperienze industriali, commerciali o scientifiche”.⁸⁰ In questo caso, l’esperienza rilevante potrebbe essere quella dell’utente locale che fornisce dati monetizzabili, o del cliente locale che utilizza spazi pubblicitari, in entrambi i casi utilizzando attivamente motori di ricerca online, piattaforme di *social media*, giochi online, *cloud computing* e simili.

2) *Altri redditi*

Se il trattato in materia tributaria contiene un articolo sui “redditi diversi” e consente la ritenuta alla fonte (come nel caso dei trattati che seguono il Modello ONU invece del Modello OCSE), una seconda opzione è quella di classificare i compensi addebitati dalle imprese estere basate sui dati nella categoria dei redditi “diversi”, anziché in quella dei tradizionali profitti d’impresa. Tuttavia, per sopravvivere al controllo giudiziario, questo approccio richiederebbe una formale modifica legislativa.

La difficoltà principale nell’applicazione di questo approccio è che, convenzionalmente, gli studiosi di diritto considerano le categorie di reddito (internazionale) potenzialmente soggette a ritenuta come un elenco chiuso, al quale non è possibile aggiungere nuovi tipi di reddito senza rinegoziare l’intera rete di trattati in materia tributaria.⁸¹

80. Tuttavia, l’art. 12(1) del Modello OCSE attribuisce il diritto esclusivo di tassare *le royalties* agli Stati di residenza, per cui una definizione rivista nel diritto interno non sarà efficace. Cfr. OECD, *Model Convention on Income and on Capital*, 2017 [d’ora in avanti OECD Model], art. 12(1).

81. Cfr. S.A. Dean, *A Constitutional Moment in Cross-border Taxation*, cit., che analizza la dottrina limitativa del *numerus clausus* come restrizione all’espansione della tassazione alla fonte. In tutti i sistemi di tassazione del reddito compaiono cinque tipi di reddito già noti: interessi, dividendi, affitti, *royalties* e plusvalenze. Essendo escluse da questo elenco, altre imposte su base linda rischiano di essere viste come accise piuttosto che come imposte sul reddito (e possono quindi essere oggetto di un esame basato sul commercio). Ad esempio, G.C. Hufbauer, Z. (L.) Lu, *The European Union’s Proposed Digital Services Tax: A De Facto Tariff*, Peterson Institute for International Economics Policy Brief, June 2019. In un’accompagnata confusa di idee, Hufbauer caratterizza le tasse sui servizi digitali come tariffe *de facto* e allo stesso tempo sostiene che esse “tolgono una parte alla base imponibile [del reddito] societario degli Stati Uniti, a spese dell’erario e degli azionisti americani [...] danneggiando l’erario degli Stati Uniti e sottraendo dividendi o plusvalenze agli azionisti americani”. G.C. Hufbauer, *Trump Gets It Right on Digital Taxes!*, Peterson Institute for International Economics, July 11, 2019, testo disponibile al link: <https://www.piie.com/blogs/trade-and-investment-policy-watch/trump-gets-it-right-digital-taxes> [consultato il 25 febbraio 2025].

Tuttavia, diversi elementi contraddicono questa visione. Leggere la categoria “altro” come impermeabile al cambiamento significa distaccarsi dalla realtà della produzione di utili d’impresa, in continua evoluzione. Interpretare gli articoli sugli utili d’impresa senza considerare il contesto complessivo in cui sono stati redatti potrebbe portare a una limitazione ingiustificata e assurda del potere degli Stati di tassare le transazioni transfrontaliere, in contrasto con le intenzioni originarie delle parti contraenti, che hanno accettato in buona fede l’idea di stabili organizzazioni fisiche.

Nel 2000, ad esempio, le autorità fiscali federali brasiliane hanno adottato una dichiarazione interpretativa secondo la quale “le rimesse derivanti da contratti per la fornitura di assistenza tecnica e servizi tecnici senza trasferimento di tecnologia” dovevano essere classificate come “altri redditi” ai sensi dei trattati in materia tributaria di cui fosse parte il Brasile, anche quando il trattato non prevedeva un art. 21. Questa posizione, come osservato da Vanessa Arruda Ferreira, si basava sulla “tesi interpretativa” secondo cui “poiché l’espressione ‘profitto d’impresa’ non è definita dai trattati fiscali, il significato da considerare è quello previsto dal diritto nazionale, seguendo la norma interpretativa del trattato corrispondente all’art. 3(2) del Modello di Convenzione OCSE (2010)”.⁸² Per anni i tribunali brasiliani hanno accettato questa interpretazione, ma, dopo molte critiche da parte dei contribuenti e di alcuni studiosi, hanno cambiato posizione.⁸³

Nel 2012, la Corte superiore di giustizia brasiliana si è espressa sul caso *Copesul*, stabilendo che l’amministrazione fiscale federale brasiliana non poteva includere i compensi per servizi tecnici negli altri articoli sul reddito dei trattati Brasile-Canada e Brasile-Germania.⁸⁴ Tuttavia, nel prendere questa decisione, la Corte ha apparentemente accettato l’ “argomento interpretativo” dell’autorità fiscale brasiliana, poiché la decisione si è basata sul concetto giuridico interno di profitto per determinare l’applicazione degli artt. 7 e 21 dei trattati.⁸⁵ Poiché tale concetto non comprendeva alcuna specificazione in relazione ai servizi tecnici, la Corte ha ritenuto che i compensi per tali servizi dovessero essere classificati come utili d’impresa

82. V.A. Ferreira, *Service Income under Brazilian Tax Treaties*, cit., 429.

83. P.D.C. Machado, *Evolution of the Concept of Technical Services and the Policy Considerations Driving Their Development*, cit.

84. Superior Court of Justice of Brazil, REsp 1.167.467-RS (May 17, 2012). Si veda anche IBFD, Brazil – Case RE 1.161.467 – RS, May 17, 2012 (Summary).

85. V.A. Ferreira, *Service Income under Brazilian Tax Treaties*, cit., 429 (che spiega: “l’interpretazione della Corte superiore di giustizia nel caso *Copesul* (2012), la cui decisione ha indicato che l’espressione ‘profitto d’impresa’ dovrebbe essere interpretata piuttosto come ‘profitto operativo’ (*‘lucro operacional’*) ai sensi del diritto interno brasiliano”).

secondo il diritto interno, facendo di conseguenza scattare l'applicazione dell'art. 7 dei trattati in materia tributaria, che consente la tassazione alla fonte solo nel caso di una stabile organizzazione locale.

Nel 2020, la Corte ha confermato lo stesso principio in relazione al trattato Brasile-Spagna,⁸⁶ ma, in questo caso, ha anche dichiarato che le disposizioni del trattato sugli utili d'impresa (art. 7) non devono essere applicate automaticamente a tutti i profitti derivanti dalla fornitura di servizi tecnici. La Corte ha riconosciuto che esistono situazioni "ibride", in cui il reddito rilevante assomiglia a *royalties* o ai compensi per servizi personali. Per evitare sfide simili in relazione ai pagamenti legati ai dati, i Paesi dell'UE potrebbero prendere in considerazione la possibilità di riformare le proprie leggi fiscali, in particolare per quanto riguarda il concetto giuridico di profitti commerciali.

3) *Servizi tecnici*

Infine, un terzo approccio riguarda la definizione di servizi tecnici. Il concetto di servizio tecnico, quando presente nei trattati in materia tributaria, non è tipicamente definito in modo esaustivo, ma la legislazione nazionale potrebbe chiarirlo per includere i compensi per i dati.

Nel caso di un trattato fiscale che includa l'art. 12(a) del Modello ONU, il diritto nazionale potrebbe assimilare i compensi per i servizi basati sui dati a quelli per i servizi tecnici, in particolare nella definizione "qualsiasi pagamento in considerazione di qualsiasi servizio di natura manageriale, tecnica o di consulenza". In questo senso, Andrés Báez Moreno ha sostenuto che l'art. 12(b) del Modello ONU è un'aggiunta superflua, perché tale espressione, già presente nell'art. 12A, può essere interpretata per includere i servizi digitali automatizzati.⁸⁷

Anche se il trattato rilevante contiene solo un art. 12 che consente la tassazione alla fonte e menziona i "servizi tecnici", o un art. 12A del Modello ONU, il diritto nazionale potrebbe definire le spese per i dati addebitate dalle società con sede all'estero come rientranti nel concetto di servizi tecnici. In Brasile, ad esempio, 28 dei 33 trattati in materia tributaria

86. Superior Court of Justice of Brazil, REsp 1.759.081-SP/2018 (March 29, 2021). Si veda anche M.J.F. Lopes, P.V.V. da Rocha, *Brazil's Superior Court of Justice Ruling on Taxation of Technical Services*, in *International Tax Review*, July 22, 2021, testo disponibile al link: <https://www.internationaltaxreview.com/article/2a6a9d8lm8s67f5w00m4g/brazils-superior-court-of-justice-ruling-on-taxation-of-technical-services> [consultato il 25 febbraio 2025].

87. A.B. Moreno, *Because Not Always B Comes After A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services*, in *World Tax Journal*, 13, 2021, 501 ss.

contengono l'espressione "servizi tecnici".⁸⁸ Secondo la *Revenue Normative Instruction* 1455 del 6 marzo 2014, i servizi tecnici sono definiti come "l'esecuzione di un servizio che dipende da conoscenze tecniche specializzate o che comporta assistenza o consulenza amministrativa, effettuata da professionisti indipendenti o con un rapporto di lavoro dipendente o, ancora, risultante da strutture automatizzate con un chiaro contenuto tecnologico" [corsivo aggiunto].⁸⁹ Dopo il già citato caso *Copesul*, che ha negato la possibilità per l'amministrazione fiscale di utilizzare regolamenti interni per riclassificare il reddito diversamente dalle definizioni di diritto interno, il Brasile ha optato per negoziare protocolli con i *partner* dei trattati che ha stipulato, al fine di modificare le disposizioni sulle *royalties* e includere l'espressione "servizi tecnici" (spesso accompagnata da "assistenza tecnica"). In un recente protocollo al trattato Brasile-Argentina, le parti hanno ulteriormente incluso nella disposizione sulle *royalties* l'espressione "strutture automatizzate con chiaro contenuto tecnologico".⁹⁰

Tuttavia, per chiarire il concetto di servizi tecnici ai fini del trattato, i Paesi farebbero meglio a ricorrere a riforme del diritto interno, anziché affidarsi a regolamenti amministrativi o protocolli al trattato. Questo approccio potrebbe essere supportato dall'esplicito riferimento al diritto interno dei Paesi firmatari per l'interpretazione dei termini ambigui nell'art. 3(2) dei Modelli OCSE e ONU e nell'art. 2(2) dello Strumento Multilaterale, rispettando così lo scopo di tali accordi anche nei casi di termini indefiniti il cui significato non può essere dedotto dal contesto o da procedure basate sul mutuo consenso.⁹¹

4. Argomenti sistematici e teleologici a favore della ritenuta

Nell'esaminare se e come un trattato possa essere interpretato nel senso di includere nel suo ambito di applicazione i pagamenti legati ai dati, partiamo dalla premessa che molti trattati utilizzano un vocabolario datato di un secolo, scritti facendo ricordo a clausole generiche. Si tratta di testi

88. Fanno eccezione i trattati con Austria, Finlandia, Francia, Giappone e Svezia, per i quali le autorità fiscali hanno applicato l'art. 7 ai servizi tecnici. P.D.C. Machado, *Evolution of the Concept of Technical Services and the Policy Considerations Driving Their Development*, cit.

89. Cfr. il link: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=anotado> [consultato il 25 febbraio 2025].

90. Trattato Argentina-Brasile sull'imposta sul reddito e sul capitale (come modificato fino al 2017).

91. OECD Model, art. 3(2).

normativi le cui procedure di revisione sono estremamente lunghe e le categorie in essi stabilite possono essere adattate e modificate dalle pratiche nazionali e internazionali per riflettere l'accresciuta complessità delle entità economiche e delle transazioni nell'economia moderna. Di conseguenza, lavorare con un trattato significa lavorare con categorie reddituali che raramente sono perfettamente o completamente definite. La riforma del diritto nazionale e la corrispondente interpretazione dei trattati al fine di includere i servizi basati sui dati dovrebbero essere intese come una lettura ragionevole dei concetti dei trattati alla luce del contesto moderno in cui questi strumenti operano.⁹²

Il rompicapo interpretativo consiste nell'indagare la fonte del reddito, decidere se esso possa avere fonti alternative e, in caso affermativo, stabilire quale norma regolatrice debba essere applicata. La logica che sottende le disposizioni riguardanti le soglie degli utili d'impresa e della stabile organizzazione nei modelli OCSE o ONU (così come gli articoli sugli utili d'impresa presenti nei trattati in materia tributaria di tutto il mondo) pre-

92. Alcuni autori hanno usato l'espressione “*interpretative treaty override*” per criticare “le autorità fiscali e i tribunali [per] attribuire alle disposizioni dei trattati interpretazioni non connesse alla loro formulazione e al loro contesto”. J.V.G. Santos, *Interpretative Treaty Override, Breach of Confidence and the Gradual Erosion of the Importance of Tax Treaties*, in *Bulletin for International Taxation*, 69, 2015, 17 ss., spec. 17. Si veda anche J.P. Le Gall, *Handling of Judicial Override*, in G. Maisto (a cura di), *Tax Treaties and Domestic Law*, IBFD 2007, 381-387; J.F. Bianco, R.T. Santos, *The Social Contribution on Net Profits and the Substantive Scope of Brazilian Tax Treaties: Treaty Override or Legislative Interpretation?*, in *Bulletin for International Taxation*, 70, 2016, 1-34; L.R.L. Ramos, *Treaty Override and the Proper Interpretation of Terms with Particular Reference to Mexican Tax Legislation*, in *Bulletin for International Taxation*, 64, 2010, 620 ss. Tuttavia, questa critica non tiene conto del fatto che il contesto non è un'idea fissa e oggettiva, che la lettura testuale non è l'unico approccio accettabile all'interpretazione giuridica e che i tribunali spesso vanno oltre le parole scritte e talvolta adottano “interpretazioni forzate”. Cfr. S. Dothan, *The Three Traditional Approaches to Treaty Interpretation: A Current Application to the European Court of Human Rights*, in *Fordham International Law Journal*, 42, 2019, 765 ss.; A. Perry, *Strained Interpretations*, in *Oxford Journal of Legal Studies*, 39, 2020, 316 ss. Si veda anche J.H. Choi, *An Empirical Study of Statutory Interpretation in Tax Law*, in *New York University Law Review*, 95, 2020, 363 ss., spec. 363 (che dimostra empiricamente che i tribunali e le autorità fiscali statunitensi, compreso l'Internal Revenue Service (IRS), adottano “la propria sfumatura di interpretazione testuale o teleologica”). Inoltre, come si vede oltre, nella nota 108, le regole generali di interpretazione della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati (VCLT) consentono un approccio evolutivo, mentre l'OCSE e le Nazioni Unite hanno a lungo difeso un approccio dinamico all'interpretazione dei trattati fiscali. Per un'argomentazione secondo la quale le critiche agli scavalcamenti dei trattati fiscali sono esagerate perché le nuove interpretazioni sono giustificate sulla base dello scopo del trattato, si veda R.S. Avi-Yonah, *Tax Treaty Overrides: A Qualified Defense of the U.S. Practice*, in G. Maistro (a cura di), *Tax Treaties and Domestic Law*, IBFD 2006, 65-80.

suppone che un'impresa non possa partecipare in modo sostanziale alla vita economica di un altro Paese, senza superare una soglia di permanenza. Inoltre, il reddito così prodotto, in base a presupposti di fisicità, deve essere classificato come “utile d'impresa”.⁹³ In sostanza, la classificazione e l'attribuzione derivanti da questa regola distributiva presuppongono imprese “in mattoni” che richiedono, a un certo punto, di essere fisicamente presenti per partecipare in modo significativo all'economia di un Paese.⁹⁴ In questa prospettiva storica, la fisicità era il miglior indicatore disponibile per il *nexus*, in un mondo in cui si presumeva che essa fosse un presupposto fondamentale per la produzione di reddito d'impresa in una giurisdizione.

Tuttavia, la soglia della stabile organizzazione non è necessariamente concepita per impedire la tassazione alla fonte di diverse voci di reddito d'impresa, tracciando una linea rigida tra tassazione ed esenzione. Potrebbe invece accadere che la soglia si limiti a definire i parametri per la tassazione netta rispetto a quella lorda. Questa interpretazione è confermata dal caso australiano *Tech Mahindra Limited v. Commissioner of Taxation*, in cui un contribuente indiano aveva ricevuto pagamenti che potevano rientrare sia nell'art. 7 (profitti commerciali) sia nell'art. 12 (royalties) del trattato Australia-India.⁹⁵ Il contribuente sosteneva che i pagamenti non fossero imponibili in Australia perché si trattava di utili commerciali non attribuibili alla stabile organizzazione locale, per cui l'Australia non poteva tornare all'art. 12 e imporre una ritenuta su base lorda.⁹⁶ La Corte

93. OECD Model, comm. artt. 5(5) e 5(8). Si veda anche B.J. Arnold, *The Taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning Up the Mess – Expanded Version*, in *Bulletin for International Taxation*, 65, 2011, 2 ss.: “A mio avviso, la soglia della sede di attività fissa, ossia della stabile organizzazione o della base fissa, che si applica alla tassazione dei profitti delle imprese nel Paese della fonte in generale è chiaramente insufficiente per i redditi da servizi. Tale soglia è stata adottata in un'epoca in cui la maggior parte delle attività commerciali transfrontaliere riguardava la fabbricazione o la produzione e la vendita di beni. In un'economia moderna, i servizi transfrontalieri sono molto più importanti. Tali servizi spesso possono essere prestati senza la necessità di una sede fissa: il Paese in cui essi vengono prestati dovrebbe avere il diritto di tassare il reddito che ne deriva in tutti quei ove non esista una stabile organizzazione nel Paese”.

94. Così, ad esempio, il Modello OCSE e il Modello ONU prevedono tempi diversi per la creazione di una stabile organizzazione da parte di una società straniera attraverso un cantiere, un assemblaggio, una costruzione o un progetto di installazione (rispettivamente almeno dodici o sei mesi). OECD Model, art. 5(3); UN Model, art. 5(3)(a).

95. *Mahindra* 2015.

96. *Ibidem*, notando “la tesi del richiedente secondo cui, mentre gli Stati contraenti hanno convenuto che è appropriato che lo Stato della fonte tassi i canoni derivanti dal suo territorio fino a un importo massimo ai sensi dell'art. 12, par. 2, [lo] Stato può ‘perdere’

federale australiana ha respinto questa argomentazione in quanto l'interpretazione proposta dal contribuente "non avrebbe avuto alcuno scopo o ragione identificabili". Seguire la logica del contribuente avrebbe portato a un risultato assurdo, in quanto l'Australia non avrebbe avuto "alcun diritto di tassare il reddito". La Corte ha quindi concordato con l'interpretazione dell'*Australian Tax Commissioner* secondo cui, nel caso di pagamenti coperti dagli artt. 7 e 12 senza un collegamento effettivo a una stabile organizzazione, lo Stato ha il diritto, ai sensi dell'art. 12(4), "di imporre l'imposta alle aliquote potenzialmente più generose consentite dall'art. 7(1)". La Corte ha definito questa interpretazione come "lo scopo [...] che manifestamente l'art. 12(4) intende perseguire".⁹⁷

Se questo punto di vista è concettualmente difficile da accettare, dovremmo chiederci il perché. Se la risposta non è su altro che una tradizione o una prassi storica, dovremmo interrogarci su come tradizioni antiquate possano servire da standard interpretativi attuali. La soglia della stabile organizzazione deriva da un'epoca in cui non c'era praticamente modo di stabilirsi in una giurisdizione senza la presenza fisica di manodopera e capitale.⁹⁸ Ma questo non è il mondo degli affari di oggi.

Anche se può essere chiaro che i redditi ottenuti da servizi basati sui dati costituiscono profitti d'impresa, è anche possibile considerare tali compensi come *royalties*, altri redditi o come una categoria definita di servizi tecnici. È un atto interpretativo ammissibile cercare una formulazione del trattato che consenta un'espansione (ad esempio, la parte dell'articolo sulle *royalties* che recita "o per informazioni riguardanti esperienze indu-

qualsiasi diritto a tassare i profitti se esiste un collegamento effettivo tra i pagamenti e la stabile organizzazione che non soddisfa l'art. 7, par. 1, lettera a) o b)".

97. *Ibidem*: "le difficoltà nell'individuare uno scopo comprensibile sono illustrate dalla contrapposizione tra un caso in cui esiste un collegamento tra i pagamenti e la stabile organizzazione, anche se al di fuori dell'art. 7, par. 1, lettera a) o b), da un lato, e un caso in cui non esiste un collegamento effettivo tra i pagamenti e la stabile organizzazione, dall'altro. Nel caso del richiedente, lo Stato della fonte non avrebbe alcun diritto di tassare il reddito nel primo scenario, ma manterebbe il diritto di tassare le *royalties* ai sensi dell'art. 12 nell'altro".

98. Cfr. S. Jigarajan, *Double Taxation and the League of Nations*, Cambridge University Press 2018, 214, che fa riferimento a un dibattito del 1928 tra gli esperti della Società delle Nazioni sulla concezione dell'art. 5 (stabile organizzazione) e sulla sua relazione con i profitti delle imprese, in cui "Borduge (Francia) si chiedeva se le loro decisioni fossero logiche. In particolare, si interrogava sulla posizione di una società con sede in Canada, azionisti in Francia e attività in Belgio. Non era sicuro di quale principio avrebbe dato al Canada il diritto di tassare la società. Clavier ha risposto che gli esperti del 1928 dovevano esaminare solo casi reali e non scenari ipotetici. Non riteneva possibile che i cittadini di un Paese attraversassero i mari per stabilire una società in un altro Paese".

striali, commerciali o scientifiche”), per perseguire lo scopo di fondo dei trattati in materia tributaria, ossia prevenire la doppia imposizione (piuttosto che facilitare la non imposizione).⁹⁹ Si tratta di un argomento a favore di un’interpretazione evolutiva, ovvero di un approccio interpretativo teleologico o orientato allo scopo.¹⁰⁰

Un approccio evolutivo è appropriato perché, in quanto testo normativo, le disposizioni di un trattato richiedono un’interpretazione e le interpretazioni possono cambiare nel tempo.¹⁰¹ Leggere oggi le disposizioni del trattato fiscale senza considerare il contesto in cui sono state scritte e l’evo-

99. Cfr. S. Dothan, *The Three Traditional Approaches to Treaty Interpretation*, cit., 790, n. 7: “una lettura teleologica del trattato deve ricercare non solo i desideri diretti delle parti, ma anche gli obiettivi più astratti che esse hanno fissato per il regime del trattato nel suo complesso”.

100. *Ibidem*: “l’interpretazione teleologica è anche naturalmente connessa all’interpretazione evolutiva che permette al significato del trattato di svilupparsi e cambiare nel tempo. Mentre il testo del trattato e la volontà delle parti sono relativamente fissi, l’oggetto del trattato, specialmente ad alti livelli di astrazione, è malleabile e può trasformarsi per adattarsi alle nuove condizioni. I tribunali internazionali hanno solitamente optato per un’interpretazione estensiva del trattato piuttosto che per un’interpretazione restrittiva”.

101. L’evoluzione delle modalità di interpretazione è del tutto compatibile con la VCLT, come riconosciuto dagli studiosi di diritto internazionale pubblico e dalla giurisprudenza dei tribunali internazionali. Tale approccio potrebbe contribuire a stabilire il principio che l’intenzione in buona fede dei *partner* del trattato non è mai stata quella di sopprimere completamente l’imposizione alla fonte, anche quando la presenza fisica non è più necessaria per ottenere un reddito significativo dagli Stati dove avvengono le operazioni. In quanto tale, un’interpretazione evolutiva potrebbe essere considerata ragionevole per rispettare l’idea di sovranità fiscale e preservare il diritto degli Stati della fonte di tassare i profitti con un profondo legame con il loro territorio. Si veda, ad esempio, P.B. Musgrave, *Sovereignty, Entitlement, and Cooperation in International Taxation*, in *Brooklyn Journal of International Law*, 26, 2001, 1335 ss., spec. 1341: “Il diritto di una giurisdizione di tassare tutti i redditi che sorgono all’interno dei suoi confini geografici è riconosciuto come un diritto fondamentale”; Id., *Taxing International Income: Further Thoughts*, in *Brooklyn Journal of International Law*, 26, 2001, 1477 ss., spec. 1479: “La ritenuta alla fonte è parte integrante dell’aliquota fiscale effettiva di ciascun Paese della fonte e, in quanto tale, dovrebbe svolgere un ruolo importante nel raggiungimento dell’equità internazionale”; Id., *Fiscal Coordination and Competition in an International Setting*, in L. Eden (a cura di), *Retrospectives on Public Finance*, Duke University Press 1991, 276 ss., spec. 294: “Alla giurisdizione della fonte o del luogo in cui si svolge l’attività economica che dà origine al reddito, al consumo o alla proprietà, è attribuito il diritto primario di tassare se il reddito matura per i propri residenti o per quelli stranieri”; Id., *Combining Fiscal Sovereignty and Coordination: National Taxation in a Globalizing World*, in I. Kaul, P. Conceição (a cura di), *The New Public Finance: Responding to Global Challenges*, Oxford University Press 2006, 172: “[Il diritto di tassare alla fonte] consente a un Paese di partecipare ai guadagni dei fattori di produzione di proprietà straniera che operano all’interno dei suoi confini, guadagni che sono generati in cooperazione con i propri fattori di produzione, siano essi le risorse naturali, una forza lavoro istruita o a basso costo, o la vicinanza a un mercato”.

luzione della realtà della produzione di profitti aziendali potrebbe portare, secondo le parole della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 1969 (VCLT), a “un risultato manifestamente assurdo o irragionevole”.¹⁰² Inoltre, l'OCSE e le Nazioni Unite sostengono da tempo un approccio interpretativo ambiguo o dinamico ai trattati in materia tributaria,¹⁰³ e questa opinione è stata sostenuta dalla letteratura.¹⁰⁴ Questo punto di vista si riflette anche nella giurisprudenza interna degli Stati Uniti in materia di diritto tributario.¹⁰⁵ Anche la lettura restrittiva di una disposizione ambi-

102. Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 1969 [di seguito VCLT], art. 32(b).

103. OECD Model, comm. art. 3(2); UN Model, comm. art. 3(2). 3(2).

104. Ad esempio, Rebecca Kysar osserva che “un approccio dinamico è preferibile per diverse ragioni”, tra cui il fatto che “non è pratico redigere trattati che anticipino eventi futuri, ma anche rinegoziare i trattati per ogni aggiornamento necessario”. Pertanto, l'aggiornamento delle norme nazionali potrebbe essere “necessario per colmare le lacune del trattato a causa della necessità non solo di combattere gli abusi fiscali, ma anche di crescere con un'economia globale in continua evoluzione”. R.M. Kysar, *Interpreting Tax Treaties*, in *Iowa Law Review*, 101, 2015, 1387 ss., spec. 1426.

105. La possibilità di reinterpretare la legge alla luce della nuova realtà portata dall'economia digitale ha spinto la Corte suprema degli Stati Uniti nel 2018 ad assumere una visione più ampia riguardo alla giurisdizione degli Stati americani di imporre imposte sulle vendite ai fornitori fuori dallo Stato. Cfr. *South Dakota v. Wayfair*, 138 S. Ct. 2080 (2018) [d'ora in avanti *Wayfair*]. È vero che questa decisione riguardava le imposte sulle vendite al dettaglio a livello statale e non la tassazione internazionale delle imprese, ma la Corte suprema degli Stati Uniti ha adottato inequivocabilmente una lettura contemporanea dei concetti giuridici, in particolare del nesso fiscale. Si veda, ad esempio, R. Mason, *Implications of Wayfair*, in *Intertax*, 46, 2018, 810 ss. (che avverte che *Wayfair* non aiuterebbe le imposte sui servizi digitali perché si tratta di imposte sul volume d'affari che non possono essere accreditate in altri Paesi ma, allo stesso tempo, afferma che “i sostenitori della tassazione digitale hanno un sostegno dalla giurisprudenza statunitense ancora maggiore di quanto non si rendano conto: l'unica questione in *Wayfair* era se le imposte sulle vendite sarebbero rimaste un'eccezione alla regola generale secondo cui la presenza fisica non era necessaria per stabilire il nesso fiscale”). R.S. Avi-Yonah, *The International Implications of Wayfair*, in *Tax Notes International*, 91, 2018, 161 ss. (che afferma la rilevanza di *Wayfair* per il dibattito sulla tassazione digitale, anche se si trattava di imposte sulle vendite e non sul reddito, perché la distinzione diretto/indiretto non è così significativa e la *ratio decidendi* del caso è ancora più applicabile alla tassazione dei profitti); W. Hellerstein, J. Owens, C. Dimitropoulou, *Digital Taxation Lessons from Wayfair and the U.S. States' Response*, in *Tax Notes International*, 94, 2019, 241 ss. (“Il messaggio fondamentale di *Wayfair* [...] è che le norme fiscali per l'economia digitale, sia che riguardino l'attribuzione di diritti di tassazione o l'applicazione degli obblighi fiscali derivanti da tali diritti, dovrebbero riflettere la realtà economica contemporanea evitando di imporre oneri indebiti a coloro che hanno il compito di riscuotere gli obblighi”); R. Finley, *Wayfair Decision Echoes Case for Digital PE Standard*, in *Tax Notes International*, 91, 2018, 202 (che cita un funzionario del Ministero delle Finanze dell'Estonia secondo il quale “i principali elemen-

gua può essere accettabile in determinate circostanze, purché risponda alle intenzioni dei legislatori.¹⁰⁶

Un approccio dinamico implica che le norme di un trattato dovrebbero riflettere il significato contemporaneo dei suoi termini, piuttosto che fare riferimento ai concetti e alla realtà economica al momento della ratifica. Basandosi sull'apprendimento delle politiche e su fattori esogeni come i cambiamenti tecnologici, l'interpretazione dei trattati potrebbe ragionevolmente stabilire che le parti contraenti non hanno mai concordato di limitare il loro potere, altrimenti illimitato, di tassare alla fonte i profitti che non dipendono dalla presenza fisica dell'impresa per svolgere la propria attività.

In una certa misura, la VCLT funziona come un vincolo sui modi in cui le autorità possono interpretare o applicare i trattati in materia tributaria,¹⁰⁷ ma potrebbe anche facilitare, nel tempo, mutamenti interpretativi, dato che le regole interpretative degli artt. 31-33 della VCLT ammettono un approccio evolutivo.¹⁰⁸ L'analogo approccio sostenuto dalle Nazioni Unite

ti della discussione sulla tassa digitale globale sono presenti nella decisione [*Wayfair*], a prescindere dal fatto che essa riguarda l'imposta sulle vendite e non l'imposta sul reddito delle società"). Anche i quattro giudici dissidenti concordano sul fatto che il nesso fiscale basato sulla presenza fisica aveva senso in passato, ma non più per l'economia digitale. Il disaccordo in *Wayfair* si basava fondamentalmente sul fatto che i precedenti del passato, anche se negativi, dovessero essere confermati per una questione di *stare decisis*, lasciando così al Congresso la possibilità di decidere se modificare la regola del *nexus*. R.L.W. Harris, *Did the Supreme Court Do Congress's Dirty Work When It Killed Quill? State Sales Tax on Remote Sellers and Wayfair*, in *Tax Law*, 72, 2019, 671 ss. Si veda anche B. Galle, *Kill Quill, Keep the Dormant Commerce Clause: History's Lessons on Congressional Control of State Taxation*, in *Stanford Law Review*, 70, 2018, 158 ss., spec. 166 (che raccomanda di superare la precedente sentenza *Quill* invece di lasciare l'intera questione al Congresso, perché l'evidenza empirica mostra che "l'operato del Congresso quando regolamenta le imposte statali è modellato da considerazioni egoistiche e guidate da gruppi di interesse"); E.C. Miller, *Answering the Call: South Dakota v. Wayfair, Inc. and a Challenge to the Physical Presence Rule*, in *South Dakota Law Review*, 64, 2019, 94 ss., spec. 94 (in cui si afferma che le decisioni precedenti sono sempre cattive leggi e che la sentenza *Wayfair* "ha correttamente stabilito che la regola della presenza fisica è una regola formalistica e anacronistica, che non tiene adeguatamente conto dell'espansione della tecnologia").

106. A. Perry, *Strained Interpretations*, cit. Si veda anche Y.A. Wang, *The Dynamism of Treaties*, in *Maryland Law Review*, 78, 2019, 828 ss., spec. 845 (in cui si afferma che "la prassi [di alcuni organi giudicanti] è stata persino impiegata per sostenere un'interpretazione del trattato che mette a dura prova o contraddice il chiaro significato del testo").

107. Cfr. N. Bravo, *Interpreting Tax Treaties in Light of Reservations and Opt-Ins under the Multilateral Instrument*, in *Bulletin for International Taxation*, 74, 2020, 231 ss., spec. 234; R. Danon, W. Schön, *Tax Treaty Interpretation after BEPS*, in *Bulletin for International Taxation*, 74, 2020, 159-162.

108. E. Bjorge, *The Evolutionary Interpretation of Treaties*, Oxford University Press 2014 (che afferma che non c'è nulla di eccezionale nell'interpretazione evolutiva, che è un

e dall'OCSE per l'interpretazione delle convenzioni fiscali è stato ampiamente discusso in letteratura, in particolare in relazione ai commenti aggiornati dell'OCSE al suo Modello di Convenzione.¹⁰⁹ Anche se l'adeguatezza di questa dottrina ha sollevato alcune controversie in dottrina,¹¹⁰ un

approccio coerente che deriva dalle regole generali di interpretazione della Convenzione di Vienna nella ricerca di ciò che i *partner* del trattato intendevano oggettivamente); C. Djeffal, *Static and Evolutive Treaty Interpretation: A Functional Reconstruction*, Cambridge University Press 2016 (che afferma che la Convenzione di Vienna è "aperta" temporalmente, servendo più come "una guida per gli interpreti per estrapolare la loro lettura concordata del trattato", dando così potere agli interpreti e migliorando il discorso giuridico internazionale). Si veda anche M.P.V. Alstine, *Dynamic Treaty Interpretation*, in *University of Pennsylvania Law Review*, 146, 1998, 687 ss.; M. Fitzmaurice, *Dynamic (Evolutive) Interpretation of Treaties*, in *Hague Yearbook of International Law*, 21, 2008, 101 ss.; U. Linderfalk, *Doing the Right Thing for the Right Reason: Why Dynamic or Static Approaches Should Be Taken in the Interpretation of Treaties*, in *International Community Law Review*, 2008, 10, 109 ss.; J. Arato, *Subsequent Practice and Evolutive Interpretation: Techniques of Treaty Interpretation over Time and Their Diverse Consequences*, in *The Law and Practice of International Courts and Tribunals*, 9, 443 ss.; P.-M. Dupuy, *Evolutionary Interpretation of Treaties: Between Memory and Prophecy*, in E. Cannizzaro (a cura di), *The Law of Treaties Beyond the Vienna Convention*, Oxford University Press 2011, 123-137; P. Merkouris, *(Inter)Temporal Considerations in the Interpretative Process of the VCLT: Do Treaties Endure, Perdure or Exdure?*, in M. Ambrus, R.A. Wessel (a cura di), *Netherlands Yearbook of International Law* Springer 2014, 121 ss.; D. McKeever, *Evolving Interpretation of Multilateral Treaties: Acts Contrary to the Purposes and Principles of the United Nations' in the Refugee Convention*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 64, 2015, 405 ss.; E.E. Triantafilou, *Contemporaneity and Evolutive Interpretation under the Vienna Convention on the Law of Treaties*, in *ICSID Review*, 32, 2017, 138 ss.; O.I. Roos, A. Mackay, *The Evolutionary Interpretation of Treaties and the Right to Marry: Why Article 23(2) of the ICCPR Should Be Reinterpreted to Encompass Same-Sex Marriage*, in *George Washington International Law Review*, 49, 2017, 879 ss.; G. Marceau, *Evolutive Interpretation by the WTO Adjudicator*, in *Journal of International Economic Law*, 21, 2018, 791 ss.; D. Moeckli, N.D. White, *Treaties as 'Living Instruments'*, in M. Bowman, D. Kritsiotis (a cura di), *Conceptual and Contextual Perspectives on the Modern Law of Treaties*, Cambridge University Press 2018, 136-171; G. Abi-Saab *et al.* (a cura di), *Evolutionary Interpretation and International Law*, Hart Publishing 2019; D. Liakopoulos, *Evolutionary, Dynamic or Contemporary Interpretation in WTO System?*, in *The Chinese Journal of Global Governance*, 5, 2019, 21 ss.; M. Jimoh, *The Evolutive Interpretation of the African Charter of Human and Peoples' Rights*, in *Indonesian Journal of International and Comparative Law*, 10, 2023, 43 ss.

109. Ad esempio, P.J. Wattel, O. Marres, *The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties*, in *European Taxation*, 43, 2003, 222 ss.; P.J. Wattel, O. Marres, *Characterization of Fictitious Income under OECD-Patterned Tax Treaties*, in *European Taxation*, 43, 2003, 66-79.

110. U. Linderfalk, M. Hilling, *The Use of OECD Commentaries as Interpretative Aids: The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law*, in *Nordic Tax Journal*, 2015, 34 ss. (che esamina la letteratura). Si veda anche L.A.

approccio dinamico è in linea con le regole generali stabilite dalla VCLT, che richiedono che un trattato sia interpretato “in buona fede” e “alla luce del suo oggetto e del suo scopo”, in modo da evitare “un risultato che sia manifestamente assurdo o irragionevole”.¹¹¹

Leggere i trattati in materia tributaria con un approccio sistematico e teleologico è un requisito interpretativo fondamentale e potrebbe aiutare a giustificare l’espansione delle ritenute alla fonte da un rigetto categorico su basi dottrinali tradizionali. L’obiettivo è quello di preservare i diritti di imposizione, che non sarebbero mai stati ceduti se si fosse previsto l’ascesa della digitalizzazione. La logica di fondo è che le concezioni in materia sono cambiate al punto che continuare ad aderire a definizioni convenzionali o ad affidarsi a letture di senso comune dei trattati sarebbe contrario, prima di ogni altra cosa, alle più ampie intenzioni di buona fede delle parti, nonché all’oggetto e allo scopo di concepire le diverse categorie di reddito e le soglie di presenza fisica. Un’interpretazione delle formule dei trattati che convalidi la qualificazione giuridica dei compensi per servizi di dati come *royalty*, come altri redditi o come servizi tecnici (basata sull’art. 3(2) dei trattati in materia tributaria in combinato disposto con gli artt. 31 e 32 della VCLT) non dovrebbe essere considerata come se consentisse la loro violazione. Piuttosto, tale approccio dovrebbe essere visto come il riconoscimento di un’evoluzione che riguarda nuove realtà economiche, al fine di realizzare gli obiettivi più ampi dei trattati stessi.

5. Conclusione

Quando gli organi di indirizzo politico prendono in considerazione la scelta tra l’adozione di un’imposta autonoma sui trasferimenti legati ai ser-

Steenkamp, *The Use of the OECD Model Tax Convention as an Interpretative Aid: The Static vs Ambulatory Approach Debate Considered from a South African Perspective*, in *Journal of Economic and Financial Sciences*, 10, 2017, 195 ss.; E.J. Rensburg, *The Application and Interpretation by South African Courts of General Renvoi Clauses in South African Double Taxation Agreements*, in *Potchefstroom Electronic Law Journal*, 22, 2019, 1 ss.; M.S. Kirsch, *The Limits of Administrative Guidance in the Interpretation of Tax Treaties*, in *Texas Law Review*, 87, 2009, 1064 ss.; K. Vogel, *The Influence of the OECD Commentaries on Tax Treaty Interpretation*, in *Bulletin for International Taxation*, 54, 2000, 612 ss.; J.F.A. Jones, *The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded*, in *Bulletin for International Taxation*, 56, 2002, 102 ss.; D. Ward, *The Role of Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process*, in *Bulletin for International Taxation*, 60, 2006, 97 ss.

111. VCLT, artt. 31(1) e 32(b).

vizi basati sui dati e il ricorso al regime fiscale in vigore relativo al reddito delle società, gli accordi fiscali, commerciali e di investimento bilaterali e multilaterali sono fattori sempre presenti. L'utilizzo di imposte sul reddito al posto di un'autonoma imposta sui servizi digitali non proteggerà gli Stati dalle resistenze degli Stati Uniti, ma, probabilmente, eviterà le immediate ritorsioni commerciali che sembrano destinate a verificarsi.

Nel 2015, l'OCSE ha riconosciuto per la prima volta una ritenuta alla fonte finale su base linda come possibile misura per sottoporre a imposizione i profitti creati dalle imprese altamente digitalizzate, “a condizione che rispettino gli obblighi dei trattati esistenti o [adottino modifiche] nei loro trattati fiscali bilaterali”.¹¹² L'OCSE ha messo in guardia sul fatto che gli Stati e le imprese potrebbero sollevare obiezioni fondate sul diritto internazionale del commercio e al diritto dell'UE in risposta, pur riconoscendo che i diversi accordi comportano implicazioni diverse per le misure fiscali. In particolare, l'OCSE ha osservato che il GATS prevede ampie eccezioni in situazioni che riguardano i trattati in materia tributaria e l'applicazione di disposizioni in materia di imposte dirette volte a garantirne equità ed efficacia, mentre il GATT proibisce alle parti contraenti di assoggettare i prodotti importati a imposte superiori a quelle che si applicherebbero a prodotti simili fabbricati all'interno del Paese.¹¹³ A pre-

112. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, 2015 [di seguito: Action 1 – Final Report], 113.

113. Ivi, 115: “entrambi gli accordi richiedono generalmente che i fornitori stranieri di beni (nel caso del GATT) e di servizi (nel caso del GATS) siano tassati non meno favorevolmente dei fornitori nazionali”. Sebbene il GATT non sia esplicito in merito alla possibilità di trattenere le imposte sul reddito derivante dalla vendita transfrontaliera di prodotti, una delle eccezioni generali del GATS alle restrizioni sui servizi transfrontalieri comprende le misure “volte a garantire l'imposizione o la riscossione equa o effettiva delle imposte dirette” (art. XIV(d)). La nota 6 dell'articolo citato specifica che i prestatori di servizi non residenti sono tenuti a garantire che lo Stato della fonte possa riscuotere le imposte, prevenire l'elusione o l'evasione e proteggere la propria base imponibile determinando, assegnando o ripartendo il reddito, i profitti, le plusvalenze, le perdite, le deduzioni e i crediti delle entità residenti e delle parti correlate. In quanto tali, le ritenute fiscali, anche se contrarie al principio del trattamento nazionale (che generalmente richiede che gli stranieri non siano trattati meno favorevolmente dei cittadini), sono consentite dal GATS a condizione che “non siano applicate in modo da costituire un mezzo di discriminazione arbitraria o ingiustificata tra Paesi in cui prevalgono condizioni simili, o una restrizione dissimulata al commercio di servizi” (art. XIV). Inoltre, se queste imposte sono interamente accreditate nello Stato di residenza, possono anche essere applicate in modo diverso tra i contribuenti di ciascun *partner* commerciale senza dar luogo a discriminazioni che sarebbero vietate dal principio della nazione più favorita. L'ipotesi è che le ritenute alla fonte su base linda, abbinate ai crediti d'imposta esteri, garantiscono che l'onere complessivo non sia meno favorevole di un accertamento del reddito su base puramente netta.

scindere da queste distinzioni, sembra chiaro che la preferenza generale dell'OCSE sia quella di evitare gli intrecci commerciali e di investimento a favore di una soluzione multilaterale coordinata, anche se ciò richiede la rinegoziazione dei trattati esistenti in materia di imposte sul reddito.¹¹⁴ Ma una soluzione multilaterale coordinata non è affatto l'unico approccio possibile per quanto riguarda le imposte sul reddito; gli strumenti unilaterali a livello europeo esistono e in molte circostanze sono un'opzione molto più fattibile.

Ove la preoccupazione fosse la violazione dei trattati in vigore, è utile ricordare che le controversie sul contenuto, l'ambito e il significato di questi ultimi sono molto spesso risolte attraverso procedimenti previsti dai trattati stessi che coinvolgono funzionari designati cui viene concessa ampia discrezionalità per risolvere le questioni con i *partner*, in base ai termini del trattato stesso. Così, nel Modello OCSE, il personale designato per la risoluzione delle controversie relative al trattato – le cosiddette “autorità competenti” dei rispettivi *partner* – è autorizzato non solo a cercare di risolvere “qualsiasi difficoltà o dubbio che sorga in merito all’interpretazione o all’applicazione della Convenzione”, ma “può anche consultarsi per eliminare la doppia imposizione nei casi non previsti dalla Convenzione”.¹¹⁵ Questa delega di autorità, molto ampia, conferisce in effetti ai *partner* del trattato il potere di raggiungere obiettivi che non sono necessariamente definiti in termini esplicativi nel testo dell’accordo. Il contenuto dei poteri dell’autorità competente dovrebbe di conseguenza

Si veda J.E. Farrell, *The Effects of Global and Regional Trade Agreements on Domestic Tax Law and Bilateral Tax Conventions: Proceedings of a Seminar held at the 60th International Fiscal Association*, in *Intertax*, 35, 2007, 286 ss., spec. 288; R.S. Avi-Yonah, *Treating Tax Issues Through Trade Regimes*, in *Brooklyn Journal of International Law*, 26, 2001, 1683 ss., spec. 1684-1685 (n. 4). Ma si veda M. Daly, *WTO Rules on Direct Taxation*, cit. 543-544 (che suggerisce che una ritenuta alla fonte del Bangladesh del 3% sulle importazioni, accreditabile a fronte dell’imposta sulle società, “equivale a un onere sulle importazioni” quando “l’importatore si trova in una posizione di non pagamento delle imposte”, come quando l’importatore opera in perdita o gode di incentivi fiscali).

114. Secondo l’OCSE, sarebbe preferibile una soluzione coordinata per individuare qualsiasi impresa con una piattaforma digitale o automatizzata che abbia una “interazione mirata e sostenuta” con l’economia locale. Tra i fattori rilevanti per determinare la presenza di tale interazione vi sono l’ammontare dei ricavi generati dalla piattaforma digitale, il livello di interazione sostenuta con gli utenti locali, l’utilizzo di *marketing* e promozione locali, l’integrazione di forme di pagamento locali nelle piattaforme di acquisto (ovvero, prezzi che riflettono la valuta locale), il numero di utenti attivi che visitano mensilmente la piattaforma digitale e la quantità di dati digitali raccolti dall’azienda. I settori che potrebbero essere interessati sono quelli che forniscono servizi di *streaming*, motori di ricerca, nonché servizi di trasporto e alloggio che operano su piattaforme digitali (Action 1 – Final Report).

115. OECD Model, art. 25.

influenzare i legislatori che valutano come far rientrare i pagamenti basati sui dati nell’ambito del potere impositivo.

In sintesi, le imposte sui servizi digitali e misure simili sono destinate a compensare le perdite di gettito fiscale dell’imposta sul reddito che gli Stati che ne sono i mercati devono affrontare in un mondo sempre più digitalizzato. Tuttavia, adottate come accise a sé stanti, queste misure hanno attirato ritorsioni commerciali da parte degli Stati Uniti, che attualmente non possono essere efficacemente contestate davanti all’OMC. L’inserimento delle imposte sui servizi digitali nel quadro fiscale sul reddito ridurrebbe in parte questo rischio di ritorsione. Un approccio dinamico all’interpretazione dei concetti utilizzati nei trattati in materia tributaria potrebbe quindi essere una strada più affidabile per raggiungere gli obiettivi delle imposte sui servizi digitali, con meno attriti.

**L'EVOLUZIONE DELLA FISCALITÀ NELL'ERA DIGITALE:
INNOVAZIONE NEI METODI DI ANALISI, TRASFORMAZIONI
NORMATIVE E LORO RIFLESSI SUL METODO
DI STUDIO, NONCHÉ SUI PRECETTI E LE NOZIONI
DEL DIRITTO TRIBUTARIO**

Jacopo Ratti*

1. Qualche breve considerazione introduttiva

Lo studio delle soluzioni al problema della tassazione delle imprese che agiscono all'interno dell'ecosistema digitale¹ è, oramai, da di-

* Dottore di ricerca in Diritto pubblico, internazionale ed europeo, Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Milano.

1. Occorre fin d'ora osservare che, nello scritto, si preferisce usare la nozione “ecosistema digitale”, in luogo di peculiari e differenti apposizioni, in quanto tale nozione ben si sposa sia nella descrizione del fenomeno nella sua forma onnicomprensiva (per così dire macroeconomica), sia qualora si scelga di analizzare dimensioni intime, più contenute (c.d. microeconomica), riferite a un singolo contesto imprenditoriale. La definizione di “ecosistema digitale”, inteso qui sinteticamente quale ordine giuridico proprio, in cui i diversi soggetti, in costante interazione tra loro, contribuiscono a creare e modificare continuamente il mercato, è ispirata da J. Potts, *The New Evolutionary Microeconomics: Complexity, Competence and Adaptive Behaviour*, Edward Elgar 2001, 2: “when connections change, so too does the structure of the system. When structure changes, the dynamic properties of the system change also. This changes the conditions under which connections exist; new ones may form, existing ones may fail or may even become strengthened”; ivi, 4: “in essence, the defining characteristic of the modern economy is extremely rapid technological, organizational and institutional change, all embedded within broader patterns of social change”. In Italia, la prima analisi sistematica dell'ecosistema digitale è stata condotta, pur con altre finalità da AGCOM, *Relazione al Parlamento, introduzione: l'ecosistema digitale*, 2011, disponibile sul sito https://www.agcom.it/sites/default/files/migration/relazione_annuale/Documento%20generico%2012-06-2011.pdf, da ultimo visualizzato il 9 aprile 2025. Sul tema, si consenta rinviare alle per-spicue analisi svolte da A. Perrucci, *Dai big data all'ecosistema digitale. Dinamiche tecnologiche e di mercato e ruolo delle politiche pubbliche*, in *Analisi Giuridica dell'Economia*, 2019, 61 ss.; S. Dorigo, *Il tramonto delle regole fiscali tradizionali nell'economia del XXI secolo*, in R.C. Guerra, S. Dorigo (a cura di), *Fiscalità dell'economia digitale*, Pacini 2022, 40; nonché, per gli aspetti attinenti al diritto costituzionale, al più recente contributo di C. Bergonzini, “*Prova a prendermi*”: *ecosistema digitale e consapevolezza degli utenti: uno spazio per la regolazione nazionale?*, in *Osservatorio sulle fonti*, 2022.

versi anni,² al centro delle più svariate ricerche scientifiche, non solo di quelle aventi carattere strettamente fiscale:³ sono invero numerosi i contributi, le ricerche e le pubblicazioni che, pur non occupandosi direttamente del tema, approfondiscono diversi aspetti a esso affini, oppure, tangenzialmente, propongono comunque correttivi al sistema impositivo ordinamentale, diretti ad assoggettare a tassazione i provenienti digitali.⁴

2. Sono noti e molteplici gli studi dedicati all'analisi e all'approfondimento dell'argomento. Oltre agli autori che si citeranno nel proseguito, si permetta qui di ricordare, *ex multis*, per una panoramica generale dei diversi temi connessi alla presente trattazione: G. Tremonti, *La fiscalità nel terzo millennio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1998, 79 ss.; G. Tremonti, G. Vitaletti, *La fiera delle tasse*, il Mulino 1991; G. Melis, *Commercio elettronico nel diritto tributario*, in *Digesto delle discipline privatistiche – Sezione commerciale*, XI vol., Utet 2008; E. Tosi (a cura di), *Commercio elettronico e servizi della società dell'informazione*, Giuffrè 2003; L. Carpenteri, *Profilo fiscali dell'economia digitale*, Atti del Convegno *La tassazione delle imprese alla prova dell'economia digitale*, Napoli, 22 febbraio 2019, Giappichelli 2020; Ead., *La sovranità tributaria alla prova dell'Unione europea e delle spinte federaliste interne*, in A. Papa (a cura di), *Le ragioni nella multilevel governance europea*, Giappichelli 2016, 233 ss.; F. Montalcini, C. Sacchetto, *Diritto tributario telematico*, Giappichelli 2017; M.C. Fregni, *Mercato unico digitale e tassazione: misure attuali e progetti di riforma*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, I, 51 ss.; L. Del Federico, C. Ricci (a cura di), *Le nuove forme di tassazione della digital economy*, Aracne 2018; P. Boria, *Il potere tributario. Politica e tributi nel corso dei secoli*, il Mulino 2021; F. Gallo, A.F. Uricchio (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale, tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, Cacucci 2022; in materia comunitaria e internazionale: W. Haslenher, G. Kofler, K. Pantazatou, A. Rust (eds.), *Tax and the Digital Economy, Challenges and Proposal for Reform*, LXIX vol., Wolters Kluwer 2019; R. Avi-Yonah, *Advanced Introduction to International Tax Law*, Edward Elgar 2024; Id., *International Taxation, Globalization, and the Economic Digital Divide*, in *Journal of International Economic Law*, 26, 1, 2023, 101-109; soprattutto, giacché scritto introduttivo che ha ispirato la struttura del presente lavoro, R. Avi-Yonah, *The 1923 Report and the International Tax Revolution*, in *Intertax*, 2023, poi confluito in Id., *The four AGes of US international Taxation Revisited*, in *Univeristy of Michigan Public Law Research Paper*, 2024: entrambi reperibili online; altresì, cfr. Y. Brauner, *An International Tax Regime in Crystallization*, in *Tax Law Review*, 2002, 259-328; Id., *Value in the Eye of the Beholder: The Valuation of Intangibles for Transfer Pricing Purposes*, in *Virginia Tax Review*, 2008, 79-164; Id., *Taxing the Digital Economy post-BEPS, Seriously*, in *Intertax*, 2018, 462-465; Y. Brauner, P. Pistone, *Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union*, in *Bulletin for International Taxation*, Vol. 71, n. 12, 2017, 681-687.

3. Non si può non menzionare, sul tema, il primigenio lavoro dedicato all'approfondimento sistematico del tema; cfr. D. Tapscott, *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*, McGraw-Hill 1997; Id. et al., *Blueprint to the Digital Economy: Creating Waelth in the Era of e-Business*, McGraw-Hill 1998.

4. A.F. Uricchio, *L'imposizione della data economy tra proposte di nuove forme di prelie-*

Questa particolarità non deve, nondimeno, allarmare: d'altronde, l'argomento è, per natura ed evoluzione, multidisciplinare e, avendo origine e dimensione sovranazionale, si presta a un'analisi e a uno studio, appunto, multi-ordinamentale.⁵ Le contaminazioni scientifiche, presenti in molteplici lavori sul tema, sia nella parte descrittiva del fenomeno, sia nella ricerca delle eventuali soluzioni alla tesi prescelta, sono dunque fisiologiche nel campo in esame e, in modi differenti, hanno comunque contribuito a raffinare lo stato dell'arte.

Oggi, invero, grazie a questo florilegio di analisi e valutazione, avendo ben chiari e saldi i principi del diritto tributario, è possibile profitare dell'argomento per condurre separate riflessioni, di merito e di metodo.

In riferimento al primo dei richiamati profili, studiare le diverse proposte di tassazione dell'economia digitale – ovvero, semplificando per esigenze espositive, il mutamento delle classiche interazioni che normalmente si originano e sviluppano nel mercato dettato a causa dell'uso di una tecnologia dell'informazione e della comunicazione⁶ –, anche quelle contenute in contributi afferenti a diversi settori, consente di condurre una profonda riflessione sui principi che hanno costituito e rappresentano, tuttora, l'odierna ossatura del diritto fiscale, non solo nella sua estensione internazionale e, più che limitarsi a interloquire asetticamente di proposte idealmente idonee ad assoggettare a un giusto prelievo fiscale le ingenti ricchezze ritratte dalle multinazionali che operano nel campo digitale, di disquisire dell'evoluzione di tali principi, nonché, identicamente, di assaporare le cangianti sfumature che, proprio a causa di quell'evoluzione e dell'interazione di più formanti ordinamentali, sono state oggi assunte dalla norma di diritto tributario (sia essa nazionale che internazionale).⁷ Ma non solo.

vo, *web tax italiana e global minimum tax*, in F. Gallo, A.F. Uricchio (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale, tra imposta sui servizi digitali*, cit., 117-120; A. Fidelangeli, F. Galli, *Artificial Intelligence and Tax Law: Perspectives and Challenges*, in CERIDAP, IV, 2021.

5. Cfr., in argomento, i diversi contributi contenuti nell'opera collettanea di: E. Tosi (a cura di), *Diritto privato delle nuove tecnologie digitali*, Giuffrè 2021; nonché, 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*, Cacucci 2021.

6. In questi termini, cfr. E. Valdani, *I quattro fondamenti dell'economia digitale*, in *Economia & Management*, 3, 2000, 44-52: “l'economia digitale costituisce un contesto nel quale le transazioni economiche e le funzioni che governano le imprese, le istituzioni e la collettività sono programmate ed eseguite con il supporto di tecnologie digitali”; si veda anche, S. Guelfi, E. Giacosa, *Le aziende della net economy*, Giappichelli 2003, 3 ss.

7. Sull'individuazione e l'introduzione di nuovi criteri, di stampo europeo, in luogo dei tradizionali e consueti criteri adottati per saggiare la validità delle norme fiscali, G. Moschetti, *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario. Premesse generali*, Cedam 2017, 41, segnatamente le note 178, 179 e 180; A. Sandulli, *Eccesso*

Come premesso, infatti, la contaminazione tra più formanti e culture giuridiche difformi, nonché tra diversi ambiti del sapere, consente altresì di apprezzare la natura differenza che ha caratterizzato – e, per certi versi, ancora caratterizza – lo studio del tema in ambito strettamente domestico, rispetto ai metodi di ricerca prescelti in altri ordinamenti, e i tentativi di apertura rispetto a tali ultime interazioni. Come altresì già perspicuamente osservato da più autori,⁸ gli studi nazionali dedicati al tema sembrano invero deviare dal canonico e classico approccio metodologico prescelto per l'analisi delle fattispecie aventi rilevanza fiscale, fondato sulla prevalenza del dato letterale, sull'interpretazione e sulla ricerca della reale volontà legislativa e sul rifiuto a tali scopi, di considerazioni di elementi di tipo extra-giuridico, per sposare, invece, una prospettiva maggiormente aperta all'analisi della norma tributaria secondo logiche non strettamente fiscali, in funzione di altre finalità.⁹

In virtù di tali premesse, scopo del presente lavoro, lungi dal poter costituire, per ragioni di spazio, una compiuta trattazione del complesso e poliedrico tema, è nondimeno duplice: da un lato, si cercherà di tratteggiare e di individuare, anche in funzione storiografica, i significativi momenti di evoluzione, manifestati all'interno delle differenti e significative proposte che, nel corso del tempo, sono state teorizzate o comunque hanno trovato

di potere e controllo di proporzionalità: profili comparati, in *Riv. trim. dir. pubbl. com.*, 1995, 329 ss., spec. 351, secondo il quale il principio di proporzionalità diviene “principio fondamentale dell'ordinamento comunitario”; A. Mondini, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pacini 2012; cfr. recentemente, il legislatore domestico, dando seguito alle istanze della dottrina, ha emendato la legge fondamentale relativa ai rapporti tra contribuente e fisco (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), introducendo, dopo con l'art. 1, comma 1, lett. m), del D.lgs. n. 219 del 2023, l'art. 10-ter, l. n. 212 del 2000, rubricato, appunto “principio di proporzionalità nel procedimento tributario”.

8. C. Cipollini, *Diritto tributario ed economia digitale: riflessioni sul metodo di ricerca*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, 43-78, spec. 70-71; sul metodo d'analisi e studio, ordinario, in uso nel diritto domestico, e le ragioni che sospingono a respingere le contaminazioni, in ragione di una continua ricerca della purezza della disciplina, cfr. S. Cipollina, *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, 163-189; A. Giovannini, *Le metodologie di ricerca nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, I; in generale, sui criteri d'interpretazione, G. Melis, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Cedam 2003, *passim*; su criteri interpretativi e di studio in uso nell'Unione e in altri sistemi normativi, Q. Jang, Y. Yuan, *Legal Research in International and EU Tax Law*, in *Eur. Tax.*, 2014.

9. Giova fin d'ora ricordare che, nondimeno, tale approccio è sempre stato conosciuto e utilizzato anche da perspicua dottrina domestica. B. Griziotti, *Brevi analisi e sintesi finanziarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1939, I; Id., *Lo studio funzionale dei fatti finanziari*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940; Id., *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Milani 1929; Id., *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, I vol., Giuffrè 1956; C. Cipollini, *Diritto tributario ed economia digitale: riflessioni sul metodo di ricerca*, cit., *passim*.

ingresso negli ordinamenti fiscali nazionali, al fine di verificare se, e in caso di risposta affermativa, in che modo, tali diverse soluzioni abbiano contribuito a un’evoluzione, nel complesso, del sistema fiscale, dell’approccio critico alle problematiche connesse alla tassazione dell’economia digitale e quali ricadute abbiano avuto, a livello sistematico, sui principi che regolano la materia; dall’altro, nello svolgere tale ricognizione, si cercherà di epurare il campo da idee che, in ragione dei più recenti studi e arresti, seppur di indubbio valore descrittivo, sembrerebbero momentaneamente destinate a essere accantonate, a vantaggio di altre e più coerenti soluzioni.

Al fine di offrire una panoramica il più chiara e lineare possibile, si è scelto di articolare il presente lavoro in diverse sezioni, ognuna relativa a una peculiare fase della predetta evoluzione fiscale: si partirà dunque dalle origini del fenomeno (chiamata allusivamente la c.d. “*prima fase*”, alla quale succederanno le successive), momento storico ineludibile in cui gli Stati nazionali, seppur già da tempo allarmati da perspicua dottrina¹⁰ in merito alle difficoltà che gli ordinamenti tributari regionali avrebbero incontrato nel disciplinare un evento, di per sé e per natura, globale, affascinati e interessati agli aspetti più attrattivi e innovativi del digitale, hanno scientemente rinunciato a interessarsi del tema,¹¹

10. Sul tema, connesso ed esasperato dalla digitalizzazione, della fuga reddituale, delle difficoltà di segmentare i redditi prodotti dalle imprese multinazionali e di assoggettarli a un’equa imposizione fiscale, per tutti, S. Cipollina, *I redditi nomadi delle società multinazionali nell’economia globalizzata*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, 21-63, *passim*.

11. In argomento, la dichiarazione originaria dell’OCSE, con la quale, scientemente evitando di esplorare le implicazioni anche future che sarebbero derivate da una costante e sempre più intessuta interazione tra digitale ed economia, si preferì provare ad applicare alla fiscalità dell’unica manifestazione tangibile (il c.d. commercio elettronico diretto) i medesimi principi di neutralità, efficienza, certezza, effettività, flessibilità “which guide governments in relation to conventional commerce”. Cfr. OECD, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, October 8, 1998, 3, in cui i Ministri degli Stati partecipanti convengono che “any adaptation of existing international taxation principles should be structured to maintain the fiscal sovereignty of countries, to achieve a fair sharing of the tax base from electronic commerce between countries and to avoid double taxation and unintentional non-taxation”. Il medesimo approccio è stato condiviso anche dalla Commissione europea nei pressoché coevi lavori svolti sul versante della fiscalità indiretta: Commission of the European Communities, *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Electronic commerce and Indirect Taxation*, COM(1998), 374 final, Brusseles, 17 giugno 1998; Ead., *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions, A European initiative in Electronic Commerce*, COM(1997) 157 Final, Brusseles, 16 aprile 1997; in dottrina, si veda A. Cockfield, W. Hellerstein, R. Millar, C. Waerzeggers, *Taxing Global Digital Commerce*, Amsterdam 2013, 1 ss.

scegliendo altresì di non approntare alcuna regolamentazione per tale settore, allora assimilato integralmente, neppure troppo colpevolmente, con il solo fenomeno del commercio elettronico diretto (scambio di beni o prestazioni di servizi mediante l'uso di tecniche di comunicazione a distanza, informatiche).

La ricognizione proseguirà, di poi, analizzando l'epoca (c.d. “*seconda fase*”) in cui, a fronte del crescente uso delle tecnologie del digitale, le ordinarie norme costituenti l’intelaiatura della fiscalità, domestica e nazionale, hanno iniziato a mostrare qualche segno di debolezza nel colpire o comunque nell’essere in grado di attribuire una dimensione tangibile, e materiale, alle nuove forme di ricchezza – contraddistinte, come noto, da caratteri volatili, immateriali, tipici di un ambiente etero, digitale –; più nel dettaglio (ma rimandando alla sezione dedicata dell’opera per un maggior approfondimento), è in questo periodo che gli studiosi, anche affascinati da ricostruzione teoriche provenienti da ordinamenti non comunitari, hanno iniziato a sollecitare una rimodulazione della nozione di reddito, fiscalmente rilevante, al fine di accogliere all’interno delle sue maglie anche componenti non direttamente reddituali. È in questa fase che, nel tentativo di riformulare l’imposizione, si registrano le prime tensioni anche di carattere metodologico, che hanno avuto (e tuttora dispiegano) effetti non di poco conto sull’ordine dei principi propri del diritto fiscale: a fianco ai tradizionali studi dedicati all’interpretazione dei testi normativi, caratterizzati dalla ricerca, nella volontà manifestata del legislatore, delle tracce dei principi costituzionali, compaiono numerose e nuove indagini dedicate alla promozione dell’uso di considerazioni extra-giuridiche, o comunque non direttamente riferibili al testo normativo, al fine non solo di configurare nuove forme di imposizione, ma di giustificare l’eventuale estensione delle basi imponibili e dei tributi esistenti anche alle nuove fonti di ricchezza.

Muovendo da queste ricostruzioni, si analizzeranno, nella sezione successiva (“*la seconda fase 2.1*”), brevemente, alcune delle più significative modifiche legislative dirette, in ipotesi, ad affermare, anche nel mondo digitale, immateriale, il diritto dello Stato nazionale, titolare di un potere sovrano, la sua potestà normativa e impositiva: è in questo periodo, infatti, che, in primo luogo, si registrano le più significative modifiche, a volte unilaterali e a volte prive di un reale coordinamento con gli altri ordinamenti equiparati, le quali, da un lato, contribuiscono a una celere e rapida evoluzione degli studi sulla materia, e, altresì, dall’altro, attribuiscono all’economia digitale un’autonoma collocazione nel panorama normativo, ribadendo la necessità di creare un sottosistema di disposizioni e principi ispiratori di tali disposizioni del tutto peculiare, proprio in virtù delle

caratteristiche di tale settore. Secondariamente, l'introduzione di misure unilaterali porta a una prima scossa tellurica, diretta a riverberarsi, come si dirà, con dirompenti effetti sull'ignavia e l'inerzia caratterizzante le anteriori epoche.

Il successivo par. 3 (rubricato, significativamente, “*la decisiva terza fase*”) è invece dedicato specificamente allo studio delle conseguenze derivanti dalla presa di coscienza dell’ambiente digitale come mondo a sé (ipotesi, si anticipa fin d’ora, sicuramente suggestiva e meritevole di approfondimenti, ma, per certi aspetti, dannosa a livello di coerenza del sistema fiscale) e dal tentativo di conformare una forma speciale di imposizione, idealmente diretta a colpire solo i profitti caratteristici – o meglio, la quota di ricchezza non direttamente intercettabile dalle ordinarie imposte reddituali – delle imprese digitali; è in questa fase, invero, che diventa predominante l’idea che il dato,¹² individuato quasi all’unanimità nei lavori dedicati allo studio dell’economia digitale,¹³ come nuova e preziosa risorsa (idealmente indispensabile) possa diventare il fondamento di una nuova imposta (la c.d. imposta sul dato). Sul piano dei principi in uso nel diritto fiscale e del metodo di ricerca, è a seguito della teorizzazione di tale imposta che si registrano le più marcate tensioni rispetto al passato: nell’analisi degli effetti benefici che conseguirebbero all’introduzione di una siffatta forma di imposizione, si cerca invero di ritrarre da una poliedricità di ordinamenti fiscali profondamente differenti tra loro – giacché, giova fin d’ora ricordare, non tutti gli Stati appartengono alla medesima tradizione culturale e giuridica – e, conseguentemente, ispirati da differenti finalità e principi, gli elementi e i fondamenti comuni che, idealmente, giustificherebbero tale imposta. Giova fin d’ora osservare che, spesso, tali disamine hanno contribuito ad allargare, senza orizzonti e confini precisi, la molteplicità degli obiettivi cui deve servire il diritto tributario, che vede, in conseguenza di questa

12. Per una compiuta definizione di “dato” si consenta rinviare, senza alcuna pretesa di esaustività, a M. Cordalisi, *Intervista a Pasquale Stanzone, Presidente del Garante per la protezione dei dati personali*, in *Corriere delle comunicazioni*, 5 ottobre 2020, *passim*.

13. A.B. Thimmesch, *Transacting in Data: Tax, Privacy, and the New Economy*, in *Denver Law Review*, 2016, 145 ss., 146: “the modern Internet ecosystem is largely built on the collection, analysis, and monetization of consumer data. The business model popularized by companies like Facebook and Google operates by offering consumers access to desirable digital products in exchange for the opportunity to collect their personal information”; nei medesimi termini, evidenziando come oggi i dati rivestano un’importanza paragonabile a quella che il petrolio aveva nel secolo scorso, K. Bhageshpur, *Data Is the New Oil – and That’s a Good Thing*, in *Forbes*, November 15, 2019; altresì, O. Ben-Shahar, *Data Pollution*, in *Journal Legal Analysis*, 2019, 141: “data, it is often said, [is] the new money”.

tensione costante, le proprie finalità specifiche¹⁴ assumere posizioni di subalternità o regressive rispetto ad altre finalità (c.d. extrafiscali)¹⁵. Anticipando di un poco le conclusioni che si tratteranno nel paragrafo seguente, è questo il momento di maggior tensione, in cui le funzioni extrafiscali assumono, nella determinazione e conformazione del tributo,

14. In generale, sulla definizione di potestà impositiva e sulle sue declinazioni, cfr. S. Steve, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1940, I, 241 ss.; G.A. Micheli, *Premesse per una teoria delle potestà di imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, 264 ss.; i tributi, invero, di vario genere e specie, sono strumenti essenziali per il funzionamento dello Stato, delle sue istituzioni e delle sue articolazioni periferiche. Sulla funzione dei tributi, la letteratura è vasta. Si permetta rinviare, senza alcuna pretesa di completezza, *ex multis*, ai lavori di E. Vanoni, *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, vol. II, Giuffrè 1961, 225 ss.; L.V. Berliri, *La giusta imposta. Appunti per un sistema giuridico della pubblica contribuzione. Lineamenti di riforma organica della finanza ordinaria*. Prefazione di Luigi Einaudi, Giuffrè 1975; F. Fichera, *Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione. Una rivotazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, I, 486-534; Id., *La giurisprudenza della Corte costituzionale sul tema del rapporto tra imposizione ed extrafiscalità*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, II, 773-780; F. Moschetti, *Profili generali*, in Id., *La capacità contributiva*, Cedam 1993; I. Manzoni, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli 1965; F. Batistoni Ferrara, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir. Agg. III*, Giuffrè 1999; F. Gallo, *Le ragioni del fisco*, il Mulino 2011; Id., *L'uguaglianza tributaria*, Editoriale Scientifica 2012; A. Fedele, *La funzione fiscale e la capacità contributiva nella Costituzione italiana*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Edizioni Scientifiche Italiane 2007, 14 ss.; A. Giovannini, *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in *Rass. trib.*, 2011; Id., *Il diritto tributario per principi*, Giuffrè 2014; G. Falsitta, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua "indisponibilità"*, in S. La Rosa (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Giuffrè 2008; P. Boria, *Il sistema dei tributi*, Giappichelli 2022, 2; M.J. Rizzo, R.A. Epstein, D. Schmidtz, *Justifying Taxation*, Cambridge 2022.

15. Anticipando di un poco la narrazione, è invero evidente che sussumere anche nella definizione della fattispecie impositiva, gli elementi extrafiscali, ovverosia elementi che, pur condizionando le scelte dell'operatore, non hanno quale primo requisito la sovvenzione delle pubbliche spese, nondimeno, significa, in ipotesi, attribuire una posizione di preminenza ad alcune scelte politiche – espressione, quest'ultima, di una precisa maggioranza popolare e non del pieno consenso, che, invece, secondo il noto brocardo rivoluzionario “*no taxation without representation*”, è quasi sempre richiesto per l'introduzione di norme fiscali – che, in quanto tali, potrebbero risultare sottratte allo scrutinio costituzionale e, quindi, porre il contribuente in una posizione di subalternità rispetto alle esigenze statali. Detta visione, non ignota ai sistemi fiscali, parrebbe confluire con lo scenario costituzionale in cui, generalmente, sono adottate le norme fiscali (le quali, si ricorda, espressione tipica di un potere sovrano, pur costituendo una sintesi tra due differenti momenti rilevanti – determinazione del fine; imposizione del prelievo forzo, coatto, idoneo al perseguimento del fine – godono di autonome regole di scrutinio). In questi termini, cfr. F.Y. Edgeworth, *La teoria pura dell'imposta*, in *Biblioteca dell'Economista*, XVI vol., Utet 1907; cfr. D. Porena, *Nell'epoca della globalizzazione: il potere oltre la sovranità. Una riflessione*, in *Riv. giur. amb. dir.*, 2021, 9). Sul precezzo rivoluzionario, Cfr. A. Di Pietro, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rass. trib.*, 2012, 1, 11-51, *passim*.

carattere predominante: il tributo, da manifestazione di un pieno potere statale sovrano, diretto a reperire, in modo neutrale e indiscriminato, le risorse necessarie a sovvenzionare le pubbliche spese e anche perseguire un piano politico, diviene, invero, di per sé, momento attuativo di tali scelte politiche, con rilevanti conseguenze sia sul piano della tenuta dei concetti di diritto tributario domestico, sia in riferimento alla coerenza del sistema ordinamentale nel suo complesso; in altri termini, a fronte della molteplicità degli obiettivi attribuiti, nello studio dell'economia digitale, all'imposizione fiscale, pare che non sempre riescano a emergere, nelle dissertazioni sul tema, con coesa ragione, i principi del diritto tributario, che, al contrario, divengono subalterni rispetto alle ragioni extrafiscali.

Tuttavia, i rischi di questa inversione di tendenza (ovverosia, come rammentato, la disinvoltura nell'uso dei principi, alla quale generalmente consegue una produzione normativa disordinata, instabile e dall'applicazione incerta, che comporta una moltiplicazione e ibridazione dei tributi; nonché distorsioni nei rapporti tra fisco e contribuente) possono essere correttamente neutralizzati, se conosciuti e ricondotti a sistema; al contrario, scegliere esclusivamente parti di una teoria per soddisfare gli obiettivi immediati di chi, di volta in volta, commenta il tema, rischia infatti di creare alcune significative distorsioni: l'incomprensione e la successiva interpretazione errata degli elementi selezionati aumentano ulteriormente tale distorsione.¹⁶

Dopo aver brevemente indugiato su tali considerazioni, nell'ultima sezione dell'elaborato (“*la quarta e attuale fase*”) si cercherà di verificare se e in che modo tutte le surriferite aperture scientifiche abbiano trovato un riflesso all'interno delle determinazioni degli ordinamenti apicali,¹⁷ e abbiano dunque inciso sulla formulazione e sulla teorizzazione delle ultime proposte normative, nonché, per l'effetto, sui precetti che costituiscono l'ossatura dell'ordinamento fiscale internazionale.

16. Si tratta di patologie ben note, e tante volte descritte, anche nell'ordinamento italiano; per tutti, G. Tremonti, G. Vitaletti, *Le cento tasse degli italiani*, il Mulino 1986; G. Tremonti, G. Vitaletti, *La fiera delle tasse*, il Mulino 1991; E. De Mita, *La legalità tributaria*, Giuffrè 1993; G. Falsitta, *Per un fisco*, Giuffrè 1996; E. Lupi, *Le illusioni fiscali*, il Mulino 1996.

17. Si presceglie l'uso della formulazione “apicale”, in luogo di differenti nozioni, giacché onnicomprensiva, idonea ad accogliere sia l'ordinamento di vertice che insiste su un determinato territorio (c.d. ordinamento domestico o nazionale), sia, invece, gli ordinamenti che, pur non dotati di un proprio territorio, sono gerarchicamente sovraordinati ai singoli ordinamenti domestici (c.d. ordinamento sovranazionale, internazionale, comunitario).

2. La prima fase: la digitalizzazione come conseguenza della globalizzazione. L'assimilazione dell'economia digitale al commercio elettronico diretto, e le conseguenze, sull'impostazione del diritto fiscale internazionale, di tale assimilazione

Pare oramai superfluo ricordare che, con l'avvento della digitalizzazione, le reti di telecomunicazione ad accesso pubblico – ovvero, semplificando per ragioni espositive, la rete telefonica generale e la rete internet (*recte*, in generale le tecnologie c.d. “ICT”¹⁸ – hanno preso il sopravvento su qualsiasi altra forma di comunicazione e interazione in uso nel passato, innovando profondamente non solo ampi spazi del quotidiano e i modi in cui si relazionano i soggetti tra loro (c.d. rapporto orizzontale), ma, soprattutto, i rapporti tra stati e soggetti in essi residenti (c.d. rapporto verticale): mediante internet è invero possibile trasmettere e ricevere informazioni di qualsiasi tipo e natura in maniera simultanea, quasi istantanea, tra due o più soggetti situati in posizioni tra loro geograficamente distinte.

Nel campo dell'economia, la fruizione di tali strumenti ha innanzitutto sovvertito, al pari delle anteriori rivoluzioni, l'intera filiera produttiva e sull'esposizione dei risultati dell'esercizio all'interno delle scritture contabili: grazie a un intensivo uso delle tecnologie del digitale le imprese possono fruire di rinnovate economie di scala, ridurre significativamente i costi e aumentare le occasioni di profitto; inoltre, i bilanci d'esercizio delle imprese digitali divengono, invero, immediatamente più leggeri, giacché idee e creazioni materiali sostituiscono progressivamente, sia a livello quantitativo che qualitativo, le contropartite materiali. Ma non solo.

Con il proliferare delle interazioni e lo sviluppo di una vera e propria economia digitale – potendosi qui intendere, con questa nozione, il risultato e la sintesi dell'azione demiurgica dell'uso intensivo di strumenti digitali sulle tradizionali modalità con cui le relazioni si originano e sviluppano nel mercato digitale –,¹⁹ iniziano altresì a emergere nuove manifestazioni di

18. Cfr. *Dizionario di economia e finanza*, Treccani 2012, voce *ICT (Information and Communication Technologies)*: “tecniche riguardanti i sistemi integrati di telecomunicazione (linee di comunicazione cablate e senza fili), i computer, le tecnologie audio-video e relativi software, che permettono agli utenti di creare, immagazzinare e scambiare informazioni”. Le tecnologie ICT presentano le caratteristiche tipiche delle c.d. “tecniche di uso generale”: esse sono un *input* dal costo decrescente nel tempo, dalle vastissime applicazioni, potenzialmente pervasive, in grado di diminuire sia l'onere degli altri *input* sia il prezzo dell'*output*, allo stesso tempo incidendo sulla qualità dei prodotti.

19. In questi termini, cfr. S. Guelfi, E. Giacosa, *Le aziende della net economy*, cit., 3 ss. Si veda anche E. Valdani, *I quattro fondamenti dell'economia digitale*, cit.

ricchezza (tra tutte, l'uso intensivo dei dati)²⁰ le quali, seppur inizialmente acerbe e poco conosciute, diverranno in seguito elementi caratterizzanti tale nuovo sistema.

Agli albori della digitalizzazione dell'economia, invero, gli sforzi ricostruttivi e le analisi della dottrina tributaria, così come ugualmente le reazioni difensive degli Stati nazionali, non si sono concentrate sul cercare di attribuire rilevanza monetaria a dette nuove risorse, giacché queste ultime, benché utilizzate e comunque note, da un lato, non avevano ancora assunto il predominio che, successivamente, sarà a esse attribuito nell'attività dell'impresa digitale, e, dall'altro, non esistevano neppure significativi studi di materie affini diretti ad assegnarvi univoche qualità.²¹ Al contrario, in questa prima fase, le ricerche hanno apprezzato maggiormente gli effetti che l'adozione di nuove modalità di interazione, concesse dal digitale, dispiegavano sulle resistenze opposte dagli stati nazionali al fenomeno, contestuale ma differente, della globalizzazione: la possibilità concessa dal digitale di scambiare beni e servizi a prescindere dalle rigide e formali barriere ordinamentali, necessarie e protezionistiche in un mondo analogico, nonché quella di raggiungere ovunque gli utenti finali, rendendo immediatamente desueta l'anteriore necessità di dotarsi, in quei luoghi, di una sede fissa d'affari, sono state invero da subito individuate come fattori decisivi per superare gli ultimi ostacoli frapposti al libero commercio globale.

Nondimeno, il sorpasso del limite del confine fisico, nonché la progressiva scomparsa delle articolazioni periferiche delle imprese, ha, come noto, riaccesso mai sopiti, né troppo sottaciuti, disagi tra i differenti ordi-

20. Cfr. J. Haskel, S. Westlake, *Capitalism without Capital: The Rise of the Intangible Economy*, Princeton University Press 2018, *passim*.

21. Rinviamo, segnatamente, al contenuto del successivo par. 4 per una sommaria, ma comunque più approfondita, disamina del tema, è qui sufficiente rammentare, invero, che, come puntualmente osservato dalla dottrina aziendale, i bilanci d'esercizio, nonché le singole voci che li compongono, pur nell'evoluzione dei tempi e delle fonti di profitto, non hanno conosciuto grosse rivoluzioni, bensì sono ancora ancorati alle ideazioni dell'inizio del secolo; invero, ciò che, realmente, ha conosciuto un'estensione d'uso e significato è, tutt'al più, la nota integrativa, ovvero il documento d'accompagnamento che illustra i motivi e i criteri utilizzati per redigere il bilancio; in questi termini, B. Lev, F. Gu, *The End of Accounting and the Path forward for Investors and Managers*, Wiley 2016, 7-8: "in terms of accounting, the main difference between the 1902 and 2012 reports is in the footnotes (explanations) to the financial reports. To be fair, while the structure of financial reports is frozen in time, the meaning and reliability of the data conveyed may have improved. After all, new accounting procedures related to the measurement and reporting of specific assets, liabilities, revenues, and expenses have proliferated over the years, particularly in the past two-to-three decades".

namenti fiscali, i quali, dopo aver faticosamente raggiunto un accordo sulle modalità di tassazione delle ricchezze aventi carattere transnazionale,²² iniziavano a veder venir meno i fondamenti costitutivi di quei patti. Invece, con la progressiva scomparsa delle realtà fisiche risultava difficile, se non impossibile, identificare, nei luoghi in cui le imprese erano in grado di estrarre ricchezza, un centro di attività stabile,²³ assoggettabile a impostazione, alimentando il dubbio che il binomio prescelto per ripartire la potestà tributaria tra ordinamenti (generale e globale per lo Stato di residenza; residuale e subalterno, per lo Stato della fonte) e già in discussione a causa delle novità conseguenti alla globalizzazione dei mercati non fosse più sufficiente a garantire una corretta e unanime distribuzione dell'impostazione; ma non solo.

Anche nel caso in cui fosse stato possibile individuare una ricchezza imponibile nello Stato della fonte, mediante un uso sapiente degli strumenti concessi dal digitale, da un lato, sarebbe stato possibile rendere tale

22. Si rammenta, al riguardo, brevissimamente che, ai sensi dell'intelaiatura del diritto internazionale, affinché uno Stato possa imporre un prelievo fiscale su un fatto economico rilevante, è necessario che sussista, tra la fonte generatrice del reddito, una qualsivoglia forma di collegamento, individuata, appunto, da specifici criteri di collegamento. Sul tema, *ex multis*, G. Marino, *La residenza nel diritto tributario*, Cedam 1999, 8 e, segnatamente in materia di enti societari, 89; altresì M. Udina, *Il diritto internazionale tributario*, Cedam 1949, 58.

23. Convenzionalmente, tale centro d'attività stabile, connesso alla società residente, ma presente sul territorio dello Stato della fonte, è definito quale stabile organizzazione; l'art. 7, par. 1 del Modello di Convenzione OCSE stabilisce che “gli utili di un'impresa di uno Stato contraente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che l'impresa svolga la sua attività nell'altro Stato contraente per mezzo di una stabile organizzazione ivi situata. Se l'impresa svolge in tal modo la sua attività, gli utili dell'impresa sono imponibili nell'altro Stato ma soltanto nella misura in cui detti utili sono attribuibili alla stabile organizzazione”. Per una completa trattazione nel dettaglio dell'istituto, qui solamente tratteggiato, si vedano G. Marongiu, *Il concetto di stabile organizzazione nel nuovo testo unico*, in *Boll. trib.*, 2006; G. Fransoni, *La stabile organizzazione. Nihil sub sole novi?*, in *Riv. dir. trib.*, 2015; A.M. Gaffuri, *Studio sulla funzione e sul concetto di stabile organizzazione nelle imposte sul reddito*, Giappichelli 2021; M. Kobetsky, *History of Tax Treaties and the Permanent Establishment Concept in International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy*, Cambridge University Press 2011. Sul tema della stabile organizzazione e il mondo virtuale, si veda S. Mascia, *Service Permanent Establishment and e-Commerce*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2015, I; A. Perrone, *Nuovi criteri di collegamento e ridefinizione del concetto di stabile organizzazione nella Digital Economy*, in L. Del Federico (a cura di), *Le nuove forme di tassazione della Digital Economy*, Aracne 2018; F. Padovani, *Riflessioni in tema di trattamento fiscale dei soggetti non residenti svolgenti attività d'impresa all'estero e privi di stabile organizzazione in Italia, con particolare riferimento alle sfide poste dall'economia digitale*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I.

ricchezza evanescente, immateriale;²⁴ e, dall’altro, celare i flussi di reddito consequenti.²⁵

Tuttavia, a fronte di queste prime avvisaglie e della incalzante preoccupazione degli ordinamenti dichiaratamente pretermessi della materialità necessaria a radicare una pretesa fiscale, gli interventi normativi sono stati ridotti e, comunque, estremamente conservativi e attendisti: invero, anche su spinta delle organizzazioni internazionali dedicate a studiare il tema, si è rinunciato a cercare di esplorare le manifestazioni future – riuscendo conseguentemente qualsiasi proposta che si traducesse in interventi, *de jure condendo*, esplorativi del tema – dell’interazione tra digitale ed economia e degli effetti che tali interazioni avrebbero comportato sulla tenuta dell’ordinamento fiscale, limitandosi a verificare in che modo la normativa esistente potesse essere interpretata per essere applicata anche al nuovo fenomeno.²⁶

Le ragioni che hanno portato gli Stati a contenere gli interventi e a limitarsi ad adottare questi cauti correttivi sono dupli, e da ricercare nelle stesse idee che hanno costituito l’intelaiatura del diritto fiscale internazionale:²⁷ innanzitutto, giova rammentare che, dopo lunghi dibattiti, a fronte della molteplicità dei più noti presupposti che possono essere utilizzati per misurare la ricchezza prodotta da una realtà economica, il reddito, al contrario del patrimonio, è stato individuato come quello in grado di meglio approssimare tale valore, giacché, in quanto raffinata finzione normativa (soprattutto nel caso degli enti collettivi),²⁸ tale nozione aveva

24. In termini generali, sulla mutevole consistenza della ricchezza, cfr. C. Reich, *The New Property*, in *Yale Law Journal*, Vol. 73, 1964, 738.

25. Suggestivamente inizia in questa fase a prendere piede il concetto di “reddito senza Stato”; E.D. Kleinbard, *Throw Territorial Taxation from the Train*, in *Tax Notes*, 2007, 547, 559; Id., *Stateless Income*, in *Florida Tax Review*, 2011, 702: “by ‘stateless income’, I mean income derived by a multinational group from business activities in a country other than the domicile (however defined) of the group’s ultimate parent company, but which is subject to tax only in a jurisdiction that is not the location of the customers or the factors of production through which the income was derived, and is not the domicile of the group’s parent company”.

26. In argomento, su tutti, G. Maisto, *Le prime riflessioni dell’Ocse sulla tassazione del commercio elettronico*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I.

27. In argomento, R.L. Doernberg, L. Hinnekens, W. Hellerstein, J. Li (eds.), *Electronic Commerce and Multi-jurisdictional Taxation*, Kluwer Law International 2001, *passim*; si veda anche OECD, *Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers*, OECD Publishing 1997; Id., *Electronic Commerce: Taxation Framework Condition*, OECD Publishing 1998.

28. Sulla scelta di tassare il reddito ritratto dalle società in luogo di altre manifestazioni di ricchezza più o meno tangibile, si veda C. Cosciani, *Aspetti economici dell’imposta sulle*

già dato prova di essere maggiormente adattiva rispetto alla progressiva comparsa, sullo scenario fattuale, di nuove risorse, altamente mobili, difficilmente riconducibili a un fondo, ma più semplicemente attribuibili a un soggetto; in virtù di questa plasticità intrinseca della nozione di reddito,²⁹ emendare, dunque, la struttura e la composizione della predetta nozione, così come, peraltro, già fatto nel passato, in concomitanza con la comparsa di nuovi elementi di bilancio, avrebbe, secondo i sostenitori di tale ipotesi, consentito di apprezzare ugualmente, o quantomeno approssimare,³⁰ il valore anche delle nuove componenti immateriali.³¹

società, Quaderno dell'Associazione fra le Società Italiane per Azioni 1986, 4, a mente del quale tale idea è “più come un espediente per incrementare il gettito che come parte di un disegno organico e razionale di riforma tributaria”; si veda anche R. Bird, *Why Tax Corporations?*, International Centre for Tax Studies University of Toronto 1996 (Working paper 96-2); nonché, recentemente, L. Carpentieri, S. Micossi, P. Parascandolo, *Tassazione di impresa ed economia digitale*, in *Economia italiana*, 2019, I; S.A. Bank, *Entity Theory as Myth in the Origins of the Corporate Income Tax*, in *William&Mary Law Review*, 2001, II, 449-537.

29. Occorre, invero, sottolineare che il reddito d'impresa, definito come “l'accrescimento che, in un determinato periodo di tempo, il capitale di un'impresa data subisce in conseguenza della gestione” (in questi termini, G. Zappa, *La determinazione del reddito nelle imprese commerciali. I valori di conto in relazione alla formazione dei bilanci*, Anonima Libreria Italiana 1920-1929), è stato ritenuto da sempre maggiormente idoneo, rispetto ad altri (e pur esistenti) indici, ad approssimare la complessiva capacità contributiva dell'ente collettivo. Sulle modalità di calcolo del reddito d'impresa, si consenta rinviare, senza pretesa di completezza, all'opera di F. Tesauro, *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito di impresa*, in Aa.Vv., *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi e altri scritti*, in *Riv. dir. sc. fin.*, 1993; G. Falsitta, *Il bilancio d'esercizio delle imprese. Interrelazioni tra diritto civile e tributario*, Giuffrè 1985; G. Zizzo, *Stato e prospettiva dei rapporti tra bilancio e dichiarazione*, in *Corr. trib.*, 2007, 931-936; M.P. Devereux, C. Fuest, *Corporate Income Tax Coordination in the European Union*, in *Transfer: European Review of Labour and Research*, vol. 16, n. 1, 23-28..

30. Si veda A.A. Ballantine, *Valuations for Income Tax Purposes*, in *American Bar Association Journal*, 1929, 15: “value is what the valuer thinks would have been the price in a purely business transaction between a willing buyer and a willing seller”.

31. A ben vedere, già L. Einaudi, *Della ricerca contabilistica della base imponibile*, in L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Einaudi 1959, cap. VII, anticipando le discussioni che oggi congestionano il tema, sottolineava il paradosso che si creava, nel campo fiscale, utilizzando il bilancio d'esercizio (ovverosia il documento in cui sono registrati tutti i fatti, di rilievo economico o comunque idonei a esprimere un valore monetario) come punto di partenza per il calcolo del reddito d'esercizio imputabile. A tal riguardo, l'autore osserva che, nella disperata ricerca di oggettività, costanza e consistenza, il legislatore ha nondimeno scelto di affidarsi a un documento che sarebbe scarsamente dotato di quell'oggettività; così si esprimeva, chiaramente, ravvisando l'aumento delle poste valutative, in luogo di quelle dotate di precise circostanze documentali: “le cifre sono esemplificative e mutano per ogni impresa. Alcune di esse [...] possono essere, così come furono accertate, considerate bastevolmente conformi a verità che il perito calcola secon-

Inoltre, il venir meno della componente materiale, reale, presente nel territorio dello Stato, pur comprimendo significativamente il diritto dello Stato della fonte a rilevare elementi materiali sui quali apporre i tributi, non avrebbe, comunque, fatto venire meno il flusso reddituale, comunque ritratto dallo sfruttamento di una ricchezza non percepibile ma esistente, il quale sarebbe ugualmente stato tassato (apparentemente) nello Stato di residenza. Tale idea, peraltro, trovava (e tuttora trova) il plauso di molteplici studiosi e delle organizzazioni internazionali:³² invero, a mente dei sostenitori di questa forma di imposizione, è nello Stato di residenza che si manifesta il c.d. valore aggiunto della produzione³³ poiché è in quel luogo che trovano una sintesi e una rielaborazione ragionata tutte le diverse fonti di produzione dislocate geograficamente per la varie parti del globo; è dunque nello Stato di residenza che è possibile meglio identificare il reddito ritratto dall'organizzazione imprenditoriale nel suo complesso e, pertanto, è tale Stato a dover godere di diritti impositivi totali ed estesi.³⁴

3. La seconda fase 1.0. L’“insoddisfazione” degli Stati nazionali generata dalla difficoltà di assoggettare a prelievo fiscale le nuove manifestazioni di ricchezza tipicamente digitali e la dichiarata “crisi” dell’imposta sul reddito: i primi interventi di metodo, volti, in ipotesi, a emendare agli effetti di tale crisi

Nondimeno, tale anteriore impostazione ha presto dimostrato i suoi evidenti limiti: è stato infatti accertato che le imprese digitali, sfruttando le possibilità offerte da un mercato che, per origine e natura, è di per sé globale e difficilmente imbrigliabile nelle rigide predeterminazioni statali, non solo ini-

do scienza e coscienza. Si tratta di fatti accaduti e debitamente a loro luogo registrati: tante buste paga distribuite a fine settimana o quindicina, tante tonnellate di carbone acquistate nell’anno e risultanti da fatture, tante bollette dell’impresa fornitrice dell’energia elettrica. [...] È altrettanto sicura la iscrizione di perdite per crediti inesigibili, per fallimenti, naufragio insolvenze di ogni sorta? Il contabile non può registrare solo fatti accaduti; deve anche prevedere”.

32. In argomento, D. Dharmapala, *What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature*, in *Fiscal Studies*, 2014, 421-448.

33. Sul concetto di creazione di valore, si conceda un rinvio a E.C.C.M. Kemmeren, *Principles of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*, Pijnenburg 2001, *passim*; specificamente, in materia di creazione di valore ed economia digitale, Id., *Should the Taxation of the Digital Economy Really Be Different?*, in *Ec. Tax Review*, 2018, 72 ss.

34. L. Tosi, R. Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Cedam 2016, 73, 77 ss.; J. Bankman, *The Economic Substance Doctrine*, in *Southern California Law Review*, 2000, 5 ss.

ziavano, con maggior successo, a celare o deviare artatamente dalle ordinarie coordinate geografiche anche i flussi reddituali asseritamente imponibili dagli Stati di residenza,³⁵ ma altresì a ritrarre dallo sfruttamento di nuove ricchezze, presenti nel solo mondo digitale (i dati), ingenti profitti, ugualmente sfuggevoli. In questa fase, iniziano a manifestarsi i primi disagi degli ordinamenti nazionali, i quali, pur apprezzando le conseguenze favorevoli di una sempre maggiore interconnessione tra imprese e utenti finali, a fronte dell'aumento vertiginoso dei profitti ritratti dalle attività digitali, non assistono a un consistente ed equanime aumento del prelievo reddituale conseguente.

Dottrina e ordinamenti sovrannazionali incominciano, dunque, a indagare diffusamente le cause di questa mancata correlazione, rilevando, significativamente, che i tentativi, approntati per ricondurre a parametri e modalità classiche, analogiche, manifestazioni economiche di per sé digitali, immateriali, non solo si sono rivelati inidonei a perseguire il fine per il quale erano stati ipotizzati, ma altresì che proprio le nuove forme di conduzione dell'attività economica, nonché lo sfruttamento di nuove ricchezze, imponevano una generale riponderazione del sistema fiscale nel suo complesso.

È questo il momento in cui, all'unanimità,³⁶ gli studiosi avvertono la necessità di indagare diffusamente sulle peculiari caratteristiche dell'economia digitale e verificare se, ed eventualmente, in che modo, tali caratteristiche abbiano inciso e incidano sulle prerogative fiscali degli ordinamenti sovrani, nonché sui metodi e i principi, da questi prescelti, nella comunità internazionale, a regolare il relativo riparto impositivo.³⁷

35. Diffusamente, sul tema dello spazio nel campo fiscale, si consenta un rinvio, su tutti, all'opera di S. Cipollina, *I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Giuffrè 2003, *passim*.

36. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisations*, OECD Publishing 2018, 4; European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, COM(2017) 547 final, Brussels, 21 settembre 2017, 8-9: “è necessario adottare nuove regole internazionali specifiche per le sfide poste dall'economia digitale, al fine di stabilire il luogo in cui il valore delle imprese viene creato e il modo in cui dovrebbe essere determinato ai fini fiscali. Ciò presume una riforma delle regole fiscali internazionali che disciplinano la determinazione stabile, il prezzo di trasferimento e la tassazione dei profitti applicabili alle tecnologie digitale”; in dottrina, L. Carpentieri, *La crisi del binomio “diritto-territorio” e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 351 ss.

37. F. Gallo, *Il futuro non è un vicolo cieco. Lo Stato tra globalizzazione, decentramento ed economia digitale*, Sellerio 2019, 21 ss.: “la governance economica si è resa sempre più indipendente dalla sovranità degli Stati e dalla rappresentanza, fino al punto di far dire a molti studiosi che si verrebbe creando una cornice in cui i mercati non sono più dentro gli Stati, ma sarebbero gli Stati a stare dentro i mercati”.

Nel cercare una risposta ai predetti quesiti, gli approcci al tema iniziano tuttavia a divergere significativamente:³⁸ studiando il fenomeno, invero, i diversi lavori non si limitano più ad analizzare le norme esistenti e/o le proposte normative in forza dei principi caratteristici del diritto tributario e delle funzioni che, anche nel contesto digitale, è chiamato ad assolvere il tributo, classicamente inteso, bensì, si registra un diffuso interesse nella teorizzazione di nuove politiche, nonché espedienti acconci, diretti, in ipotesi, a tassare efficacemente l'economia digitale.³⁹

Nondimeno, sebbene, in questa prima fase, gli studi appartenenti a questa seconda specie, anche di natura sovranazionale, sono residuali e non costituiscono ancora una base giuridica rilevante, i costanti tentativi di ricondurre ai principi ispiratori della materia fiscale, tipizzanti l'ordinamento utilizzato per analizzare le disposizioni di legge, anche le nuove risorse e ricchezze del digitale, hanno comunque ampliato le strette maglie dell'interpretazione, aprendosi progressivamente a contaminazioni di vario genere e specie.

Si pensi, a titolo esemplificativo, all'evoluzione delle cognizioni compiute all'interno dei confini domestici.

Anche nel campo del digitale, infatti, la dottrina italica, tradizionalmente ancorata, per ragioni storiche, a una metodologia di tipo intradisciplinare,⁴⁰ ha inizialmente rifiutato categoricamente di utilizzare un approccio interdisciplinare;⁴¹ tuttavia, nel costante sforzo di limitare l'intervento dialogico alla sola ricerca, anche nelle nuove forme di ricchezza ed entità produttive, della presenza di tracce dei classici corollari del concetto di reddito, paradossalmente tale indagine ha accelerato il processo di contaminazione già in atto, ma che i medesimi lavori cercavano nettamente di rifuggire.

Sul punto, è qui sufficiente rammentare che, mentre, da un lato, i lavori dedicati i) all'analisi delle componenti immateriali di bilancio, ii) ai tentativi compiuti per classificare e valorizzare tali beni, e iii) all'individuazione dei luoghi in cui le nuove ricchezze venivano prodotte (e dunque potevano essere ivi assoggettate a imposizione) perdevano progressivamente importanza, dall'altro aumentavano significativamente le opere che, pur

38. Si veda L. Carpentieri, S. Micossi, P. Parascandolo, *Tassazione di impresa ed economia digitale*, cit., 85.

39. C. Cipollini, *Diritto tributario ed economia digitale: riflessioni sul metodo di ricerca*, cit., 65-69.

40. S. Cipollina, *Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario*, cit., 163-189.

41. A. Amatucci, *Il Contributo dell'Economic Analysis of Law alla metodologia del diritto tributario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2009.

partendo dalla nozione di reddito, indugavano diffusamente nei tentativi di individuare nuove e autonome forme di capacità contributiva, in senso ampio, nonché di nuovi soggetti cui attribuire tali forme di capacità e che, nel compiere tale ricerca, non si limitavano ad analizzare una norma, (giacché, invero, non esistente), bensì a teorizzare nuove forme di prelievo, dirette, in ipotesi, a sopperire alla perdita di centralità dell'imposizione reddituale e ispirate da svariate finalità, non sempre squisitamente tributarie.

Ebbene, è evidente che la crescente influenza dei lavori appartenenti alla seconda specie, unita alla facilità con cui, proprio grazie al digitale, è oggi possibile accedere a fonti esterne, appartenenti ad altri settori o ordinamenti, abbia comportato, pur non volendo, il necessario superamento del metodo di studio e inferenza “puro” caratteristico del diritto tributario domestico, abbracciando, quantomeno in alcuni suoi momenti, il metodo interdisciplinare.

A tal riguardo, si pensi all'importanza che ha assunto, nei confini nazionali, la discussione – tuttora esistente – sulla ipotetica rilevanza che dovrebbero assumere, ai fini fiscali, i robot, ovverosia alle macchine (sia fisiche, che immateriali) che sono in grado di svolgere, anche in maniera indipendente, un lavoro al posto dell'uomo.⁴²

Originariamente incentrata sull'attribuzione, in ragione della loro capacità sostituiva della forza umana, di un'autonoma soggettività passiva d'imposta,⁴³ ben presto tale discussione ha deviato dalle iniziali premesse, e si è, al contrario, cercato di individuare il robot stesso quale presupposto oggettivo, legittimante un nuovo prelievo, parzialmente diverso da quello reddituale:⁴⁴ nel seguire questa seconda direzione e nel tentativo di giusti-

42. In argomento, X. Oberson, *Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*; in *World Tax Journal*, 2017; si veda anche W. Hoke, *Taxing Automatons*, in *Tax Notes International*, 2017; R. Abbott, B. Bogenschneider, *Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation*, in *Harvard Law and Policy Review*, 2018. In Italia, promotore di questa particolare tesi è F. Gallo, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, cit.; nonché A.F. Uricchio, *Prospettive di ulteriori interventi in materia fiscale tra tassazione dell'intelligenza artificiale e ulteriori nuove forme di prelievo*, in F. Gallo, A.F. Uricchio (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale, tra imposta sui servizi digitali*, cit., 505 ss.; Id., *Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*, in *Giur. it.*, 2019, 1749 ss.; A. Miele, *La tassazione delle macchine intelligenti*, in *InnovazioneDiritto*, 2021, 1 ss.

43. X. Oberson, *Taxing Robots?*, cit., 248.

44. Per approfondimenti, R.C. Guerra, *L'intelligenza artificiale nel prisma del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, I, 922 ss.; A.F. Uricchio, *Prospettive di ulteriori interventi in materia fiscale tra tassazione dell'intelligenza artificiale e ulteriori nuove forme di prelievo*, cit., 511: “sembra che il legislatore possa apprezzare la capacità contributiva manifestata dai robot in modo diverso a seconda di come intenda definire la fattispecie

ficare tale nuova forma di imposizione, nondimeno, i lavori della dottrina hanno guardato favorevolmente ai lavori e alle opere speculari di studiosi appartenenti ad altre tradizioni giuridiche, traendo da quegli stessi lavori principi ed elementi a supporto delle ricostruzioni offerte, contribuendo, per l'effetto, ad accelerare il processo di ibridazione dei principi, nonché del metodo d'analisi.⁴⁵

Parallelamente, contribuiscono ad aumentare questa forma di ibridazione di principi, nonché al superamento dei rigidi confini metodologici anteriori, anche gli studi afferenti ad altre materie (e.g. diritto costituzionale) e settori, che, sebbene ugualmente interessati a normare o disciplinare l'economia digitale, hanno ciò nondimeno iniziato a guardare, con maggior interesse ma pur sempre in ragione delle finalità proprie di volta in volta perseguitate, soluzioni teorizzate nella materia fiscale: invero, semplificando, per esigenze espositive, la trattazione sul tema, è qui sufficiente osservare che la scelta di imporre un peso economico speciale nel campo del digitale, oltre (eventualmente) a consentire allo Stato di ritrarre nuove risorse per perseguire le finalità, sociali e politiche, a cui esso risulta preposto, renderebbe più gravoso agire e operare in quel settore, costringendo le imprese digitali a ponderare con maggior attenzione le loro successive iniziative, ad esempio, ponendo maggiore attenzione sull'uso delle risorse digitali.⁴⁶

imponibile, privilegiando ora il valore patrimoniale dello stesso, ora la produzione del reddito riveniente dall'attività dello stesso, ora il risparmio di spesa che si rende possibile per effetto dell'utilizzo del robot”.

45. Come brevemente rammentato nell'introduzione, tra le conseguenze negative di un'inconsapevole ibridazione del sistema ordinamentale domestico figura non tanto la perdita di forza dei principi, di natura costituzionale, applicabili al campo fiscale, quanto la inconsapevole perdita di rilevanza di alcuni corollari che discendono da tali principi. Si pensi, a titolo esemplificativo, e guardando alla realtà nazionale italiana, alle dissertazioni relative al principio della capacità contributiva, svolte per giustificare l'apposizione di una nuova forma di prelievo sui *robot*, illustrate nell'anteriore nota; nel tentativo di giustificare l'astratta legittimità di una siffatta imposizione, spesso sono accolti solamente alcuni risvolti del principio di capacità contributiva, dimenticando, nondimeno, alcuni significativi corollari, che sono comunque richiesti affinché il tributo sia conforme al precetto. A questo riguardo, è qui sufficiente rammentare l'assenza di una reale discussione, nelle imposte in esame, sul criterio di effettività della capacità contributiva (il quale, sinteticamente, si ricorda, impone che la capacità contributiva sia misurata in ragione dell'effettiva forza economica, non meramente virtuale o presunta), corollario considerato, da molti studiosi sintomatico di una raffinata evoluzione del sistema tributario nel suo complesso. In argomento, e più in generale, sull'analisi dei principi per valutare la salute dei sistemi fiscali e la qualità della normazione, D. Stevanato, *Forme del tributo nell'era industriale. Ascesa dell'imposta sul reddito e segni di un declino*, Giappichelli 2021, *passim*.

46. Si veda F. Gallo, *Prospettive di tassazione dell'economia digitale*, in *Dir. mer. tec.*, 2016, nonché il contenuto delle successive note 94 e 95.

Sul punto, e rinviando alle dissertazioni contenute nel successivo par. 5 per una completa disamina del tema, inizia in questa fase a maturare il convincimento, mutuato da altri settori,⁴⁷ che il tributo, strumento di espressione di una potestà sovrana statale e di raccolta sostanzialmente “neutra” delle risorse necessarie per garantire il finanziamento della spesa pubblica, possa divenire, in realtà, già all’atto della sua imposizione ed esazione, momento attuativo di una precisa scelta politica, orientando, durante lo svolgimento dell’attività economica, l’uso dei fattori produttivi e delle scelte imprenditoriali dell’agglomerato societario.

Giova tuttavia fin d’ora osservare che queste prospettive, seppur lo-devoli, equiparando, sul piano dei principi e delle conseguenze che promanano da essi, funzioni fiscali ed extrafiscali, finiscono con attribuire, nella determinazione del giusto tributo, una posizione preminente ad altre finalità rispetto agli scopi specifici del diritto fiscale. In altri termini, come anticipato, nei diversi lavori relativi al tema, le ragioni ulteriori che, di volta in volta, sarebbero tutelate mediante la configurazione di una nuova forma di prelievo (e.g. esigenze ambientali, esigenze democratiche, esigenze di altro genere e specie) divengono predominanti nella giustificazione costituzionale dell’imposta, sebbene tali elementi risultino, a ben vedere, estranei alla fattispecie giuridico-tributaria⁴⁸ e, pertanto, inidonei a costituire, di per sé, il fondamento giuridico dell’imposizione.⁴⁹

47. Precisamente, l’idea che un tributo possa anche rispondere a finalità extrafiscali è sempre stata utilizzata per giustificare particolari gravezze in ambito ambientale. In argomento, si veda F. Gallo, F. Marchetti, *La tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 115 ss.; si veda altresì F. Picciaredda, P. Selicato, *I tributi e l’ambiente*, Giuffrè 1996; P. Laroma Jezzi, *I tributi ambientali*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Giuffrè 2002, 319 ss.; F. Amatucci, *Le fondamenta costituzionali dell’imposizione ambientale*, Edizioni Scientifiche Italiane 1993.

48. Giova qui ricordare che, per i sistemi continentali, il tributo può essere considerato giusto, e dunque legittimo e conforme al sistema ordinamentale nel suo complesso, qualora sia conforme al principio della capacità contributiva; quest’ultimo è, invero, il precezzo cardine dei sistemi tributari moderni, i quali, pur nelle differenze strutturali, giuridiche, economiche e sociali dei diversi Paesi, apprezzano l’idea che il carico fiscale debba essere proporzionale alla reale capacità economica del contribuente. In argomento, senza alcuna pretesa di completezza, per una disamina delle implicazioni del principio, *ex multis*, M. Pugliese, *Considerazioni ai margini della capacità contributiva*, in *Giornale degli economisti e Rivista di statistica*, 1931; F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam 1973; A. Fedele, *Gli incrementi nominali di valore nell’Invim e il principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1982, I; G. Falsitta, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I; G. Gaffuri, *La nozione della capacità contributiva e un essenziale confronto di idee*, Giuffrè 2016; in chiave evolutiva, con particolare riguardo alle forme digitali, F. Gallo, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015.

49. A mente della dottrina tradizionale domestica, gli effetti economici conseguenti all’ap-

4. La seconda fase 2.1: lo sviluppo dello studio autonomo dell'economia digitale e la teorizzazione di nuove forme di prelievo dirette a colpire gli specifici risultati economici delle attività digitali come momento di affermazione, anche nel “mercato digitale”, della sovranità nazionale

Con l'aumentare dei contributi dedicati allo studio del fenomeno in esame e la commistione di molteplici strumenti, elementi nonché metodi di analisi, anche i diversi ordinamenti interessati a interloquire sul tema, attingendo a tale copiosa mole di risorse e conoscenze, hanno iniziato a mutare il loro approccio: da originari spettatori inermi della digitalizzazione dell'economia, gli Stati nazionali, nonché i sistemi giuridici regionali (ad esempio l'Unione europea)⁵⁰ si sono presto trasformati in proficui laboratori creativi, nei quali idee e soluzioni dirette a colpire o comunque normare, ipoteticamente, le specifiche ricchezze ritratte dal mondo digitale, si sono susseguite senza soluzione di continuità.⁵¹

Non è tuttavia questo il luogo per ripercorrere, con dovizia di dettaglio, le ipotesi formulate, tra cui, peraltro, non tutte hanno trovato equanime approvazione e successo.⁵² È nondimeno necessario riportare almeno

posizione di un tributo in relazione a un determinato presupposto (quali, ad esempio, l'interiorizzazione delle esternalità ambientali, cfr. P. Selicato, *La tassazione ambientale: nuovi indici di ricchezza, razionalità del prelievo e principi dell'ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, spec. 277), non devono essere ricompresi nella fattispecie giuridico-tributaria, giacché elementi ulteriori e accessori; nondimeno, giova rammentare che la posizione assunta nel dibattito accademico italiano, la quale era orientata a testare la resistenza del sistema tributario, autonomamente considerato, nel suo complesso, di fronte alle nuove dinamiche economiche, evitando di costruire ponti logici tra diritto, economia e tecnologia, parrebbe oggi aprirsi a soluzioni e approcci adottate nel contesto internazionale, nel quale è dominante l'opinione secondo cui il diritto tributario non può più prescindere dall'apprezzare una prospettiva più ampia, che accolga profili di indagine interdisciplinare. In questi termini, si veda C. Cipollini, *Diritto tributario ed economia digitale: riflessioni sul metodo di ricerca*, cit., 70-71.

50. A. Giordano, *Il diritto tributario tra diritto nazionale, dell'UE e internazionale: introduzione*, in Id. (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale*, Giuffrè 2020.

51. In argomento, si veda *ex multis*, L. Carpentieri, *La tassazione delle imprese al tempo dell'economia digitale*, in Ead. (a cura di), *Profili fiscali dell'economia digitale*, cit., 23-24: “forse bisognerebbe avere il coraggio di andare oltre, abbandonare i sentieri conosciuti e ripensare l'imposta sul reddito d'impresa”; altresì L. Carpentieri, S. Micossi, P. Parascandolo, *Tassazione di impresa ed economia digitale*, cit., 65-96; L. Carpentieri, S. Micossi, P. Parascandolo, *Overhauling Corporate Taxation in the Digital Economy*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 2019. Sulle interazioni reciproche tra ordinamenti, si veda S. Dorigo, *I mitevoli caratteri della norma di diritto tributario internazionale nel tempo della sovranità fiscale globale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 376 ss.

52. A. Perrone, *L'equa tassazione delle multinazionali in Europa: imposizione sul digitale o regole comuni per determinare gli imponibili?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019.

quelle che, in virtù della loro attinenza con uno dei due temi specifici del presente elaborato, abbiano o da un lato, significativamente innovato il metodo d'approccio con il quale è studiata l'economia digitale o, dall'altro, contribuito all'evoluzione dei principi in uso nel diritto fiscale.

Giova fin d'ora osservare che, paradossalmente, in questa fase, caratterizzata, come detto, da una significativa dose di studi e informazioni sui vantaggi – anche ordinamentali – conseguenti all'uso delle tecnologie digitali, Stati e ordinamenti sovrannazionali abbandonano progressivamente l'analisi dei risvolti positivi che conseguirebbero, nella fase della riscossione dell'imposta, a una maggiore digitalizzazione del rapporto tra amministrazione e contribuente, per concentrarsi, invero, pervicacemente ed esclusivamente sui tentativi di creare nuove imposte o forme di imposizione dirette a tassare i profitti digitali.

Questo approccio è stato, tuttavia, contestato da una parte della dottrina,⁵³ in quanto, proprio in ragione della molteplicità di studi disponibile⁵⁴ eccessivamente conservativo:⁵⁵ l'idea di cercare di segmentare porzioni di ricchezza ulteriore rispetto alla quota di reddito già assog-

53. Si veda M. Olbert, C. Spengel, *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*, in *World Tax Journal*, 2017; secondo gli autori, infatti, la ricerca delle soluzioni relative alla tassazione dell'economia digitale richiede necessariamente uno studio interdisciplinare della materia, che prescinda, almeno nella parte narrativa del fatto, dalle realtà giuridiche esistenti. A mente degli autori, i modelli OCSE, pur ricchi di spunti e idee creative, non avrebbero mai correttamente analizzato né compreso il modo in cui il digitale ha creato o innovato i *business*; così, espressamente, ivi, 22: “digital business models have not yet been analysed in a profound manner and it remains unclear in how far value contributing assets and activities are developed. In the same vein, there is no understanding of digital value chains and there are only few proposals in the literature as to how to refine the transfer pricing system with a direct reference to the digital economy”. Inoltre, gli stessi autori, significativamente, ritengono che, nella materia fiscale, allo studio del modo in cui si crea e trasferisce valore – classicamente ricondotto al caso del *transfer pricing* –, dovrebbe accompagnarsi non lo studio di soluzioni *ad hoc* esclusive per il campo digitale, bensì l'analisi di come l'uso delle tecnologie digitali possa ridurre il *tax-gap* esistente. In questi termini, perspicuamente, ivi, 10-14.

54. Ivi, 15.

55. Ivi, 6: “as noted in the media and some scholarly articles, there are prominent examples of multinational companies with digital business models paying little taxes in countries with large markets and reporting relatively low global ETRs. This anecdotal evidence has been a driving force of the debate and policy work on BEPS. An often-neglected fact is that similar anecdotal evidence exists for purely non-digital companies that sell, for instance, hardware, construction equipment, or food. One might argue that some of these firms rely on intangible assets such as their brand and that internet (platform) technologies contribute to brand value. Yet, enough anecdotes on firms obviously considered as part of the traditional economy exist. Thus, such anecdotes cannot serve as a justification for new tax rules for the digital economy itself”.

gettata a tassazione, infatti, non solo risulterebbe del tutto anacronistica, giacché fondata su ricostruzioni e presupposti oramai superati; ma, soprattutto, non parrebbe neppure risolutiva delle problematiche esistenti, di ordine e grado diverso.⁵⁶ Aggiunge la medesima dottrina, attenta all’analisi funzionale (secondo quasi una logica costo-beneficio) dell’impostazione, che, peraltro, sarebbe inutile, dispendioso e controproducente inserire nuove forme di prelievo, giacché basterebbe adottare, nell’accertamento e, soprattutto, nella riscossione di quelle già esistenti, accortezze proprie del mondo digitale.⁵⁷

Ciò detto, e rinviando alle conclusioni dell’elaborato per l’approfondimento, in sede critica, di tali corrette puntuazioni, si passa ora alla rapida disamina delle soluzioni che, anche se solamente teorizzate, contribuiscono a evidenziare peculiari approcci nello studio del tema e, per l’effetto, un’evoluzione o un adattamento dei principi fiscali, o, eventualmente, del metodo di analisi.

4.1. *L’accesso al “mercato digitale” quale fattore di ricchezza digitale nuovo e rilevante*

Tale cognizione non può che partire da uno degli elementi che ha suscitato maggior interesse nelle diverse discussioni sul tema, in virtù dell’importanza che assume nello sviluppo e nella crescita dell’economia digitale medesima: il mercato digitale.

Al riguardo, è stato osservato che il semplice accesso a tale forma di mercato consente di beneficiare di numerose e rilevantissime economie di scala, che rendono di per sé stessa l’impresa digitale fisiologicamente differente dalla iterazione anteriore: le transazioni e le operazioni condotte nel mercato digitale, invero, sono, *ab origine*, transazionali, giacché tale forma di mercato, non potendo essere asetticamente ridotta alla sommatoria di più mercato nazionali, è di per sé internazionale; inoltre, nel mercato digitale, mediante la costante interazione reciproca, impresa e consumatori

56. Ivi, 23: “policymakers should be concerned about the collection of consumption taxes and the enforcement of the destination principle against the background of an immense VAT gap in the European Union”.

57. *Ibidem*: “in particular, we highlight that data mining consists of several processes that altogether make data valuable. Although the tax system is outdated, we provide some thoughts on how existing principles of transfer pricing can be applied to data-driven businesses since third party transactions along the value chain of data mining exist and can be priced”.

si confondono, rendendo difficile identificare e segmentare, secondo l'ordinaria logica della catena del valore, funzioni e prodotti e radicare i flussi di ricchezza ritratti dalle singole operazioni su un dato territorio. L'uso, peraltro, intensivo di beni immateriali nonché la possibilità di celare e spostare sapientemente attività in più giurisdizioni, rende la presenza dell'impresa digitale evanescente nei territori nazionali a più elevato costo, e, al contrario, tangibile nelle giurisdizioni che presentano indubbi vantaggi e attrattive non solo, ovviamente, di carattere fiscale.

Tutte queste argomentazioni sono state utilizzate per poter identificare l'accesso a tale forma di mercato come una delle nuove forme di ricchezza, tipicamente digitali, che dovrebbero essere oggetto o presupposto di una correlata nuova forma di imposizione; a tal riguardo, è stato altresì ragionevolmente sostenuto che un siffatto prelievo risulterebbe pienamente legittimo, giacché non vi sarebbe alcun problema a individuare tale "capacitazione" (l'accesso al mercato digitale) come un indice rilevante di capacità contributiva⁵⁸

Orbene, tale ipotesi, la quale, seppur certamente suggestiva, non ha mai trovato accoglimento né una piena realizzazione – ma ha sicuramente influenzato e rafforzato le voci di chi, in risposta alla perdita di materialità delle imprese, ha confidato che l'introduzione di varie forme di tributi perequativi (c.d. *equalization levy*) potesse contribuire ad arginare la perdita di risorse statali – si regge su alcuni principi che sottendono a una significativa presa di coscienza nello studio del fenomeno e che, pur nascostamente, consentono di superare alcune resistenze.

Innanzitutto, l'idea che sia necessario tassare una nuova forma di capacità contributiva, tipica del solo mondo digitale, mostra che l'insoddisfazione degli ordinamenti non è solamente dettata dal *vulnus* del tradizionale rapporto binomiale "ricchezza prodotta-territorio/giurisdizione", ma

58. In questi termini, A. Perrone, *Nuove soluzioni e vecchie problematiche con riferimento al problema della tassazione delle imprese digitali*, F. Gallo, A.F. Uricchio (a cura di), *La tassazione dell'economia digitale, tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, cit., 461-462: "se riuscissimo a ipotizzare che, soprattutto per talune imprese (che presentano determinate caratteristiche), l'imputazione del reddito a una determinata giurisdizione possa prescindere dall'esistenza (in quella giurisdizione) di una stabile organizzazione, probabilmente alcuni fa i problemi più rilevanti sarebbero risolti. [...] occorrerebbe risalire ai principi che governano le scelte della fiscalità internazionale e provare a immaginare che il presupposto per la tassazione all'interno di uno Stato non sia necessariamente la produzione di un reddito in quello Stato", si veda anche A. Perrone, *Tax competition e giustizia sociale nell'Unione europea*, Wolters Kluwer 2019, 352 ss., segnatamente, 371-373.

soprattutto dall’incapacità della nozione stessa di reddito ad attrarre, percepire o comunque includere le manifestazioni economiche tipizzanti il contesto digitale. In questo senso, sotto il profilo metodologico, indagare dell’accesso al mercato come presupposto di una ipotetica nuova forma di imposizione, e dunque superare la tradizionale nozione di reddito, richiede naturalmente, allo studioso, di adottare un approccio interdisciplinare: invero, in quanto terreno inesplorato, al fine di garantire sistematicità all’esposizione, è fisiologicamente necessario integrare gli schemi tradizionali del diritto tributario con appigli concettuali che possono provenire dall’economia digitale, dal diritto della concorrenza, dalla teoria dei mercati e persino dalla scienza dei dati.⁵⁹

Secondariamente, a livello sistematico, discutere di questa nuova forma di prelievo consente di apprezzare un tentativo non solo di superare le reticenze ordinamentali a perdere, nel settore in esame, *tout court*, la possibilità di apporre tributi di vario genere e specie, ma altresì di conferire a ordinamenti superiori, coordinati tra loro, un’autonoma potestà fiscale, concorrente con quella degli Stati nazionali.

Sul punto, non pare superfluo rammentare che la teorizzazione di una siffatta imposta⁶⁰ è basata sulla constatazione che la capacità sostitutiva del digitale, nonché la mancanza di ricchezze materiali da assoggettare a imposizione, non consentirebbero più ai singoli ordinamenti di contare su un flusso costante e stabile di risorse, dirette a garantire i diritti di *welfare*⁶¹ tipizzanti lo stato di diritto contemporaneo (soprattutto comunitario). A tal fine, dunque, imporre un prelievo sul mero accesso al mercato consentirebbe di ristabilire, in parte, l’equilibrio delle finanze, consentendo allo Stato di recuperare, peraltro, risorse che non sarebbe stato, in ogni caso, in grado di introiettare.

59. Ad esempio, al fine di apprezzare un indice di capacità contributiva collettiva, che non sia equivalente alla somma dei valori delle singole imprese, e che, pertanto, sia direttamente imputabile al gruppo nella sua interezza, potrebbe risultare opportuno seguire la parte della comunità economica che, pur trattando di catena di valore, ha sempre rilevato che detta idea, caratterizzata dai tratti della “distinguibilità” e della “sequenzialità” delle diverse attività, pur astrattamente adatta a descrivere e segmentare l’attività nel suo complesso, era, in realtà, meramente teorica e non in grado di rilevare i vantaggi competitivi che rendono un’azienda maggiormente profittevole rispetto alle concorrenti. In questo senso, B. di Bernardo, E. Rulliani, *Il management e le macchine. Teoria evolutiva dell’impresa*, il Mulino 1990, *passim.*; J.H. Dunning, *The Study of International Business: A Plea for a More Interdisciplinary Approach*, in *Journal of International Business Studies*, 1989, 411-436.

60. A. Perrone, *Tax competition e giustizia sociale nell’Unione europea*, cit., *passim*.

61. Ivi, 108-122.

Tralasciando, giacché non è questo il luogo per intrattenersi sul tema, le condizioni assiomatiche che i teorici della ricostruzione qui in analisi ritengono necessarie affinché l'accesso al mercato possa essere apprezzato quale presupposto d'imposta - su tutte, la necessità di assimilare i diritti di *welfare* oggi esistenti ai diritti fondamentali della persona⁶² – posto che, si rammenta brevemente, solo per questi ultimi e non per i primi, i diversi ordinamenti sono chiamati, in vario modo, a garantirne la tutela⁶³ –, ciò che rileva ai fini della presente dissertazione sono le importanti ricadute sistematiche che conseguono alla teorizzazione di una siffatta imposizione.

Innanzitutto, deve essere accolta l'ipotesi che, seppur dematerializzato e immateriale, il territorio digitale (*recte* lo spazio digitale) possa ugual-

62. Ivi, 121-124; l'autore continua altresì la ricostruzione in chiave europea, utile a individuare l'ordinamento sovraordinato competente a normare la disciplina. Segnatamente, ivi, 330-335.

63. Sul piano della tutela multilivello dei diritti fondamentali della persona, F. Viganò, *La tutela dei diritti fondamentali della persona tra corti europee e giudici nazionali*, in *Quaderni Costituzionali*, 2019, 481-502, spec. 492, nel quale l'autore sembrerebbe propendere per una visione monista dell'ordinamento europeo e domestico nella materia qui in esame. Partendo da questa argomentazione, dunque, un'imposta diretta a compensare l'ordinamento domestico delle risorse perse a causa della digitalizzazione ma comunque necessarie a garantire il pieno e integrale sviluppo della persona, nozione in uso comune in diversi ordinamenti, dovrebbe essere riscossa e gestita, nel caso dell'Europa, dalle istituzioni europee e poi eventualmente ripartita tra gli Stati (c.d. *formulary apportionment*). Un'imposta così parametrata costituirebbe una risorsa propria innovativa nel bilancio dell'Unione; una proposta non dissimile, pur avendo obiettivi differenti e non essendo dichiaratamente indirizzata a colpire il fenomeno dell'economia digitale, era nondimeno già stata formulata in seno all'Unione europea: è, infatti, nota la proposta di dir. n. 336 del 2016, contenente la teorizzazione di un metodo reddituale multilaterale di ripartizione delle basi imponibili (c.d. *Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB*), proposta che, nonostante avesse ottenuto il plauso degli esperti, non ha mai trovato l'approvazione unanime degli Stati membri, in quanto, limitando la libera determinazione dell'ordinamento domestico in materia reddituale, avrebbe comportato una significativa riduzione delle facoltà di intervento successive. A tal riguardo, occorre sottolineare che, come brevemente osservato nell'anteriore nota 58, l'individuazione della qui analizzata nuova forma di capacità contributiva potrebbe aiutare a superare tali resistenze: invero, in questa ricostruzione, l'accesso al mercato consentirebbe di valorizzare il plusvalore latente, derivante dalle sinergie produttive e organizzative del singolo gruppo d'impresi, che, nondimeno, generalmente sfugge ai tradizionali criteri di misurazione della capacità contributiva, giacché estranea alla singola unità produttiva e comunque non rilevabile contabilmente, neppure nelle pertinenti voci di bilancio aggregato. Si veda per i profili tecnici in materia di *formulary apportionment*, R.S. Avi-Yonah, *Unitary Taxation and International Tax Rules*, in *Law and Economics Working Papers*, 2013, 83 ss.; Id., *Advanced Introduction to International Tax Law*, cit.; S. Piccotto, *International Business Taxation, a Study in the Internationalization of Business Regulation*, Cambridge University Press 1992; Id., *Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations*, in *Tax Justice Network*, 2012.

mente essere oggetto di normazione e in tale ambito, parimenti, lo Stato nazionale possa agire con pieni poteri sovrani; tuttavia, essendo il mercato digitale sovraordinato, come detto, al mercato domestico – anche qualora questo sia dematerializzato –, e neppure equivalente alla somma dei singoli mercati nazionali, dovrebbe essere un diverso ordinamento a imporre e regolare questa nuova forma di prelievo:⁶⁴ invero, come rammentato, l'accesso al mercato digitale rende superfluo interrogarsi sulla catena del valore e sulla segmentazione dell'attività economica, facendo dunque venir meno le interrogazioni o le discussioni su quale porzione di ricchezza debba essere attribuita al singolo Stato.

L'uso, peraltro, di una differente terminologia, nonché l'introduzione di una forma di capacità contributiva sovranazionale, consente di aggiungere due ulteriori considerazioni, che costituiscono significativi punti di progressione nello studio e nell'analisi del tema.

Trattare, invero, di spazio,⁶⁵ in luogo della comune nozione di territorio, amplia il novero degli eventuali ordinamenti, di carattere apicale, che possono essere chiamati a disciplinare e, pertanto, essere titolati a introiettare il tributo parametrato su tale presupposto: si pensi, a titolo esemplificativo, alla peculiare forma istituzionale che assume l'Unione europea, la quale, a differenza degli Stati nazionali che la compongono, non conosce, se non di riflesso, la nozione di territorio, ma è ben edotta della categoria di spazio, giuridicamente inteso.⁶⁶ Proprio partendo da tale argomentazione, è stato conseguenzialmente rilevato che attribuire all'Unione medesima tale forma di capacità contributiva, localizzata appunto nello spazio e non nel territorio, potrebbe aiutare a superare le resistenze statali in materia, sempre attenti ad evitare eccessive restrizioni della relativa potestà sovrana, per due ordini di ragioni:⁶⁷ da un lato, invero, l'intervento comunitario

64. A. Perrone, *Tax competition e giustizia sociale nell'Unione europea*, cit., 352 e 379.

65. Peraltro, in materia di governo del territorio digitale, Si veda L. Hinnekens, *Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all'origine, e in particolare sui paradigmi di determinazione della stabile organizzazione e l'attribuzione dei profitti senza favoritismi commerciali*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2009, II, 2001, 9-22, spec. 10, secondo cui, “il cyberspazio non è un regno extraterrestre; è il territorio di uno o più Stati”; altresì, sulla possibilità di trasporre in una nuova realtà immateriale, digitale, concetti e nozioni fisiche, si veda A. Giovannini, *Territorio invisibile e capacità contributiva nella digital economy*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, V, 497-528, *passim*.

66. In questi termini, si veda L. Carpentieri, *La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 356 ss.

67. Sui rapporti tra ordinamento regionale europeo e potestà sovrane dei singoli Stati membri, si veda, *ex multis*, C. Sacchetto, *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Enc. Giur.*, II vol., Istituto della Enciclopedia italiana 1988, 1 ss.; F. Tesauro, *Profilo della fiscalità comunitaria*, in *Boll. trib.*, 1988, 1751 ss.; A. Fantozzi, *Il sistema tributario italiano*

potrebbe limitarsi a imporre un sostrato normativo comune, lasciando ai singoli Stati le caratteristiche di dettaglio; dall'altro, comunque, a causa della mancanza di istituzioni proprie, dirette ad amministrare il tributo, sarebbero comunque gli Stati membri a dover concorrere nelle attività di accertamento necessarie a determinarne l'ammontare e a riscuotere, eventualmente, mediante opere di coordinamento e cooperazione, l'imposta.

Inoltre, seppur, come anticipato, mai accolto quale effettivo presupposto per l'imposizione, nondimeno, lo studio della forma di accesso al mercato quale indice significativo di capacità contributiva ha apportato utili elementi alla discussione e alla percezione del ruolo che l'Unione europea è chiamata ad assumere in ambito fiscale:⁶⁸ giova, infatti, rammentare che, nel campo tributario, non esiste una dichiarata potestà normativa dell'ordinamento europeo, giacché, come noto, gli Stati membri non hanno mai accettato di devolvere, integralmente, le competenze all'ordinamento gerarchicamente superiore, spogliandosi di ulteriori prerogative sovrane.

Tuttavia, apprezzare un indice di capacità contributiva che, per natura, risulta sovranazionale, in quanto difficilmente confinabile all'interno di un mero territorio, ma attribuibile, più correttamente, a uno spazio, consente, da un lato, di superare alcune resistenze che non consentivano (tuttora esistenti, ma lievemente ridotte) di attribuire un'autonoma soggettività tributaria ai gruppi di imprese, distinta e ulteriore rispetto a quella delle singole entità partecipanti al raggruppamento⁶⁹ e, dall'altro, di individuare se, e in che modo, sia comunque possibile per lo Stato nazionale esercitare, su quella manifestazione sovranazionale, forme degradate di potere sovrano le quali, appunto, seppur limitate, sono ugualmente rilevanti nella determinazione dei fini dello Stato.

Circa la prima delle surriferite considerazioni – ovvero in merito al soggetto di riferimento cui imputare la capacità contributiva – è qui sufficien-

verso il mercato unico europeo, in *Rass. trib.*, 1988, 551 ss.; G. Melis, A. Persiani, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in L. Salvini, G. Melis (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Cedam 2014; P. Tonnara, *La prospettiva del diritto europeo. Le misure fiscali del TFUE*, in A. Giordano (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale*, Giuffrè 2020.

68. Tale momento rappresenta un punto di contatto in cui, invero, mediante l'uso di principi provenienti da altre discipline e l'accostamento di studi interdisciplinari, si cerca di rendere il quadro normativo di riferimento più flessibile e rispondente a esigenze concrete. In argomento, si consenta un rinvio al successivo par. 6.

69. In argomento, sulla nozione di gruppo e sull'impossibilità, nell'attuale sistema fiscale internazionale, di attribuire a esso un'autonoma capacità fiscale, separata rispetto a quella delle società che lo compongono, si veda D. Stevanato, *L'Impresa Multinazionale*, in L. Carpentieri, R. Lupi, D. Stevanato (a cura di), *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Il Sole-24 Ore 2003, 254 ss.

te rammentare che la capacità di cui si discorre consegue specificamente all'accesso in un mercato gerarchicamente maggiore rispetto alla somma dei singoli mercati statali: in forza di tale superiorità, naturale e originaria, non parrebbe quindi possibile attribuire questa capacità alle singole entità che compongono un gruppo multinazionale, collocate in altrettanti ordinamenti, bensì sarebbe più corretto imputarla direttamente al gruppo,⁷⁰ in quanto è a seguito dell'adesione della società all'organizzazione produttiva di gruppo e alla sua conseguente introduzione nel mercato digitale che l'ordinaria forza economica accresce esponenzialmente.

Attribuire tale capacità al gruppo, inoltre, sottrae, nuovamente all'origine, la gestione delle risorse ritratte dalla configurazione di un prelievo basato su tale presupposto alla competenza nazionale, conferendola naturalmente all'ordinamento in grado di governare e controllare l'accesso a tale mercato: in questo senso, è stato osservato che l'apposizione di un tributo parametrato a tale "capacitazione" porrebbe le basi per attribuire una "capacità fiscale" propria all'Unione europea, i cui effetti risulterebbero peraltro estesi a tutti i Paesi membri.⁷¹

Seppur, come anticipato, la teorizzazione di un siffatto prelievo sia rimasta, allo Stato, inattuata, tuttavia, molteplici dei principi e delle considerazioni utilizzate a sostegno dell'individuazione di questa nuova manifestazione di forza economica hanno trovato rinnovata fortuna, soprattutto in senso all'ordinamento europeo, e hanno costituito ugualmente i fondamenti per l'introduzione, nel campo dell'imposizione societaria, di misure di coordinamento più invasive – sul punto, si permette rinviare al successivo par. 6.

70. Sembrerebbe questa, peraltro, la visione da ultimo accolta dall'Unione europea, la quale, recependo le indicazioni OCSE, in materia di *minimum global tax*, ha emanato la dir. n. 2523 del 2022, intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala dell'Unione; in argomento, si vedano le considerazioni esposte nel successivo par. 6.

71. Per la dottrina maggioritaria, non è, invero, allo Stato, attribuire una capacità fiscale, in senso tecnico, all'Unione europea, in quanto, pur disponendo di un bilancio comunitario e di una capacità di spesa in senso tecnico, l'ordinamento regionale non avrebbe la possibilità di ritrarre, in modo autonomo, le risorse economiche necessarie ad attuare disegni politici o coprire le predette spese. In questo senso, G. Bizioli, *Quale sovranità fiscale per l'Unione europea?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2021, III, 293 ss., 299: "tornando alle risorse proprie dell'Unione, e utilizzando le categorie proprie del federalismo fiscale, l'attuale sistema disegna un modello di finanziamento derivato dagli Stati membri, ove l'autonomia è concentrata esclusivamente sul lato della spesa. Questo modello risente, in maniera evidente, di quelli utilizzati in sede internazionale, i quali poggiano sul presupposto della derivazione finanziaria e dell'asimmetria delle competenze"; altresì, G. Fransoni, *Discorsi intorno al diritto tributario*, Guglielmo Fransoni, 2017, 85; C. Buzzacchi, *Politiche fiscali (Diritto dell'Unione europea)*, in *Dig. disc. pubb.*, Utet 2015, par. 1.

4.2. *I vari tentativi, di matrice comunitaria, di introdurre una specifica imposta sui servizi digitali: individuazione di uno specifico momento di diplomazia fiscale rilevante*

Tra le diverse opere che hanno significativamente inciso sulla determinazione dei rapporti e sulla conformazione odierna del diritto fiscale internazionale assumono una posizione di indubbio rilievo i peculiari interventi statali adottati in ambito europeo, dapprima unilateralmente e, di poi, al fine di coordinare le diverse iniziative, dotate di copertura comunitaria, dai singoli Stati membri.⁷²

Dichiaratamente adottati con l'intento di colpire specificamente i maggiori redditi digitali, i diversi interventi, seppur mai pienamente entrati in vigore, hanno tuttavia contribuito ad accelerare lo studio dell'adozione di soluzioni effettivamente globali.

Appartengono a questa categoria le varie forme di imposte sui servizi digitali (c.d. *Digital Services Tax* o, per brevità, “DST”), tributi innovativi che, in ipotesi, avrebbero dovuto gravare sui ricavi derivanti da alcune attività digitali, sfuggenti e non adeguatamente tassate.⁷³

Anche in questo caso, non è questa la sede per indugiare diffusamente sulle caratteristiche di tali imposte;⁷⁴ ciò che infatti interessa ai fini della pre-

72. In tema storiografico, per l'analisi della successione anche temporale delle diverse proposte, si veda D. Stevanato, *Dalla proposta di direttiva europea sulla Digital Services Tax all'imposta italiana sui servizi digitali*, in L. Carpentieri (a cura di), *Profilo fiscali dell'economia digitale*, cit., 115-136.

73. Sul tema, per approfondimenti, G. Corasaniti, *La tassazione della digital economy: evoluzione del dibattito internazionale e prospettive nazionali*, in *Dir. prat. trib. int.*, VI, 2020, 1398 ss.; Id., *L'imposta sui servizi digitali: una vera rivoluzione oppure il messaggio in una bottiglia gettata in mare per i posteri?*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 2 ff.

74. Senza alcuna pretesa di esaustività, sul tema, si rinvia all'opera di G. Fransoni, *Il presupposto dell'imposta sui servizi digitali*, in E. Della Valle, G. Fransoni (a cura di), *L'imposta sui servizi digitali*, Cedam 2022, 67-98; R. Molinaro, *Si definisce il quadro della tassazione italiana della ricchezza connessa all'economia digitale*, in *IlFisco*, 2021, 562 ss.; A. Di Pietro, *Sharing economy e fiscalità condivisa per utenti e piattaforme*, in *Rass. trib.*, 2020, 889 ss. Per un confronto tra le diverse proposte d'imposta sui servizi digitali, adottate negli Stati membri a seguito dell'azione dell'Europa, si veda T. Di Tanno, *OCSE: Unified approach nella tassazione delle attività digitali*, in *Corr. trib.*, 2020, 653 ss.; P. Sella, *Imposta sui servizi digitali: un confronto tra Italia, Spagna e Francia*, in *Fisc. comm. intr.*, 2021, 43 ss.; N. Sartori, *Analisi comparata dell'imposta sui servizi digitali* in E. Della Valle, G. Fransoni (a cura di), *L'imposta sui servizi digitali*, cit., 385-386. Per un'osservazione terza ed esterna sulle proposte teorizzate, J. Becker, J. Englisch, *EU Digital Services Tax: A Populist and Flawed Proposal*, in *Kluwer International Tax Blog*, 2018, disponibile su: <https://kluwertaxblog.com/2018/03/16/eu-digital-services-tax-populist-flawed-proposal/> da ultimo consultato il 9 aprile 2025..

sente narrazione è verificare in che modo la teorizzazione di tali soluzioni abbia conformato lo studio della materia, nonché, più in generale, l'applicazione o l'emendamento dei principi di diritto tributario allora in uso.

Inizialmente introdotte unilateralmente da singoli Stati nazionali, dichiaratamente insoddisfatti dell'incapacità dell'Unione europea di risultare determinante nella risoluzione del problema, nondimeno, nel corso del 2018, tali singolari forme di imposizione hanno di poi trovato una sintesi e un coordinamento normativo, quantomeno a livello di principi generali e comuni, nell'opera della Commissione europea.⁷⁵

Giova, fin d'ora, rammentare che, contrariamente a quanto teorizzato nelle diverse opere degli studiosi – dirette, si ricorda, a individuare l'indice di ricchezza digitale dominante, al fine di istituire, sulla base di tale presupposto, un'imposta acconcia –, nell'idea delle istituzioni dell'Unione, l'introduzione di uno specifico tributo, conformato sulle caratteristiche delle imprese digitali, avrebbe dovuto costituire una soluzione momentanea, di breve termine, diretta progressivamente a scomparire. Più specificamente, ad avviso della Commissione europea, infatti, al fine di assoggettare a corretta imposizione anche le ricchezze digitali, non sarebbe necessario introdurre nuove forme di prelievo, bensì sarebbe stato opportuno riformare le regole fiscali internazionali per adattarle al contesto digitale, individuando un nuovo legame (c.d. “*nexus*”) digitale significativo, che imponga la tassazione delle attività dove le aziende hanno una presenza digitale significativa, anche senza una presenza fisica.⁷⁶

Tali dichiarazioni non possono stupire, in quanto rispecchiano perfettamente la posizione che assume, nel contesto fiscale, l'Unione europea, nonché la funzione che assume in tale ordinamento il tributo:⁷⁷ pur

75. V. European Commission, *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM(2018) 148 final, Brussels, 21.3.2018.

76. V. European Commission, *Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*, COM(2018) 147 final, Brussels, 21.3.2018.

77. Cfr. P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè 2017, 52 ss.; la fiscalità, in ambito comunitario, non è affatto inquadrata come uno strumento di raccolta delle risorse finanziarie essenziali per la sussistenza e per lo sviluppo di una collettività, secondo criteri equi e ragionevoli di riparto tra i consociati; si veda anche F. Gallo, *Il ruolo dell'imposizione dal trattato dell'Unione alla Costituzione europea*, in *Rass. trib.*, 2003, 1473 ss., il quale, pur apprezzando l'apertura del trattato di Lisbona ai profili sociali, nondimeno giudica tali riferimenti esili e molto deboli per poter costituire la base del reperimento di risorse autonome per perseguire tali obiettivi. A identiche conclusioni giunge anche, nondimeno da differenti presupposti, C. Sacchetto, *La tassazione internazionale degli enti non commerciali: un tema aperto*, in *Rass. trib.*, 2012, 563 ss.

sconvolta da profondi mutamenti istituzionali e pur dovendo affrontare perduranti crisi economiche, sostanzialmente, l'Unione europea non ha mai mutato il proprio assetto istituzionale, né quello, per così dire, costituzionale.

In assenza di modifiche sostanziali ai trattati istitutivi, la materia fiscale è dunque tuttora sottratta all'opera normativa dell'Unione, rimanendo, invero, assoggettata all'esclusiva potestà regolamentare statale: solo questi ultimi possono introdurre tributi e misure aventi finalità fiscali, mentre è del tutto sottratta all'ordinamento comunitario la possibilità di incidere direttamente nella materia.

Rimane, nondimeno, facoltà delle istituzioni della Comunità prendere in esame ed eventualmente sindacare anche le misure fiscali statali, qualora queste ultime pongano dei limiti alle libertà tutelate dall'Unione medesima o incidano negativamente sul pieno e completo sviluppo del mercato unico.

Deve, dunque, essere letta in questo senso la scelta di armonizzare le diverse forme di prelievo digitale unilateralmente introdotte dagli Stati membri: invero, per l'effetto di tali misure unilaterali, alcune imprese sarebbero state disincentivate nell'investire in una determinata giurisdizione o, comunque, avrebbero incontrato resistenze e gravami non ammessi dall'ordinamento gerarchicamente superiore.

Nondimeno, l'intervento della Commissione, pur non sovertendo affatto l'ordine costituito, ha indubbi risvolti sistematici, che meritano di essere qui di seguito brevemente analizzati.

In primo luogo, viene dichiaratamente affermata la dimensione sovranazionale del fenomeno e, per il singolo Stato, l'incapacità di cogliere, in ogni modo e soprattutto qualora scelga di agire unilateralmente, la giusta parte delle ricchezze digitali, a esso spettante: nei diversi preamboli delle direttive adottate, la Commissione, dopo aver registrato le difficoltà che si incontrano qualora si cerchi di imbrigliare nelle maglie materiali un settore di per sé volatile ed evanescente, ammette espressamente l'insufficienza della singola azione domestica, insistendo, invece, affinché vi sia una reale e diffusa cooperazione tra ordinamenti per adottare una soluzione comune e condivisa.⁷⁸

78. Peraltro, paradossalmente, è stato perspicuamente osservato che, nella materia impositiva societaria, pur nelle singole differenze ordinamentali, si registra un deciso consenso sulle modalità di selezione degli indici di capacità contributiva rilevante, nonché delle forme di imposizione. In questi termini, R.S. Avi-Yonah, N. Sartori, O. Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*, Oxford University Press 2011, 167: "while divergence is predominant in individual tax matters, there is some degree of convergence in the corporate tax area and even more noticeable in international tax matters".

Secondariamente, nello studio e nel confinamento del fenomeno, le scelte della Commissione rivelano una non espressamente dichiarata preferilezione per le soluzioni normative, in luogo di altri e differenti approcci: invero, le determinazioni regolamentari trascurano la porzione di lavori che, in contrasto con l'idea secondo cui sarebbe necessario individuare una porzione della ricchezza complessiva prodotta dall'attività economica imputabile allo sfruttamento di tecnologie digitali, hanno sempre ritenuto preferibile indagare il tema da una differente prospettiva; in particolare, a mente di quest'ultima dottrina,⁷⁹ più che ricercare soluzioni nel campo strettamente fiscale, sarebbe invece più opportuno indugiare diffusamente nello studio delle interazioni tra i diversi soggetti che operano nell'ecosistema digitale e utilizzare, di poi, gli stessi strumenti del digitale per rivoluzionare il rapporto esistente tra contribuente e ordinamento tributario, al fine non solo di ridurre le possibilità di fuga reddituale,⁸⁰ ma altresì incrementare il gettito esistente.

Dal punto di vista metodologico, le varie dichiarazioni contenute nei preamboli delle direttive adottate dalla Commissione hanno, da un lato, rafforzato la posizione di chi, preoccupato dalla tenuta di una nozione classica di reddito, si è prodigato nella ricerca di forme complementari di imposizione, dirette a integrare o comunque sopperire alle carenze rinvenute nella fonte principale e, dall'altro, per l'effetto, eletto a criterio d'analisi principale il metodo c.d. interdisciplinare,⁸¹ ovvero il metodo che, al posto del commento delle proposte e soluzioni normative, privilegia un'interlocuzione immaginifica con il legislatore fiscale – metodo, peraltro,

79. M. Olbert, C. Spengel, *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted*, cit., *passim*; M. Olbert, C. Spengel, *Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation*, cit., *passim*.

80. Sulla nozione di redditi senza Stato, si conceda un rinvio al contenuto della precedente nota 25; sulla possibilità di configurare comunque, anche nel dominio digitale, uno spazio o comunque un territorio immateriale, si rinvia alla precedente nota 65; si permette qui rammentare che la peculiare visione del cyberspazio come estensione digitale di un territorio materiale (definizione tratta da L. Hinneken, *Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all'origine*, cit., 9) sul quale coesistono più Stati si ammette la possibilità di regolare, con strumenti diversi e interventi condivisi, le manifestazioni economiche in quella dimensione. L'uso di questa nozione, come detto, ancora inconsueta nel campo fiscale, sembrerebbe in corso di rapida affermazione in altri settori F. Ferri, *Transizione digitale e valori fondanti dell'Unione: riflessioni sulla costituzionalizzazione dello spazio digitale europeo*, in *Dir. Unione eur. (Il)*, 2022, 277-326, *passim*; F. Pizzetti, *Privacy e il diritto europeo alla protezione dei dati personali. Il regolamento europeo 2016/679*, II vol., Giappichelli 2016, 66 ss.

81. C. Cipollini, *Diritto tributario ed economia digitale: riflessioni sul metodo di ricerca*, cit., 70-71.

tro, perfettamente già conosciuto negli ordinamenti continentali ma proprio di sistemi appartenenti a una differente cultura giuridica – al quale suggerire, in virtù di conoscenze e studi effettuati anche in altri settori del sapere, le soluzioni tributarie appropriate.

5. La terza fase: dall'individuazione del dato, nuova e preziosa risorsa strategica, come ricchezza tipica del mondo digitale, ai tentativi di conformare una nuova forma d'imposizione, fondata, in vario modo, sull'uso o sulla manipolazione di tale risorsa

Una menzione peculiare meritano i diversi studi che si sono intrattenuti diffusamente sull'analisi della nozione del dato, soprattutto in ragione delle recenti fortune e del rinnovato interesse che tali iniziative hanno assunto anche nel campo fiscale.

Come già rammentato, l'avvento della digitalizzazione ha profondamente e radicalmente innovato ampi settori dell'economia, non solo permettendo alle strutture imprenditoriali esistenti di beneficiare di significative economie di scala, ma, soprattutto, di generare ingenti profitti, mediante lo sfruttamento di nuove risorse, fisiologicamente proprie dell'era digitale: seppur, invero, tuttora non si registri unanimità di vedute sulla nozione giuridica, nonché sulla funzione, da conferire al dato, tutti i più recenti lavori dedicati allo studio dell'economia digitale nondimeno concordano nell'individuarne lo sfruttamento quale promotore di vantaggi competitivi significativi.

Non è questo, una volta ancora, lo spazio per dilungarsi sulle molteplici e numerose iniziative dirette a evidenziarne la poliedricità di usi; nondimeno, ai fini del presente lavoro, è comunque necessario rammentarne almeno due.

Innanzitutto, nel mercato digitale, i dati costituiscono risorse indispensabili per conoscere abitudini e preferenze dei consumatori finali e, in virtù di questa loro capacità informativa, consentono alle imprese non solo di conformare servizi e prodotti a misura del consumatore finale, ma soprattutto di anticipare tali bisogni e soddisfarli ancora prima che possano essere compiutamente manifestati.⁸² Ma non solo.

Invero, sempre più spesso, il dato è altresì utilizzato quale moneta di scambio, sostitutiva di altre valute aventi corso legale:⁸³ molto frequente-

82. Sul tema, M. Maugeri, *Elementi di criticità nell'equiparazione dei "prosumer" ai "consumatori" e ai "clienti finali"*, in *Nuova giur. civ.*, XXXI, 2015, 406 ss.

83. In argomento, N. Duch-Brown, B. Martens, F. Mueller-Langer, *The Economics of*

mente, infatti, nel mondo digitale, beni e servizi non richiedono il versamento di alcun corrispettivo, giacché, per poterne fruire, è sufficiente il conferimento o la concessione al *provider* di tale bene o servizio di una determinata quantità e qualità di dati. Sarà successivamente l'impresa ad aggregare i dati raccolti da una molteplicità di utenti, a elaborarli e convertirli in informazioni, le quali potranno non solo essere utilizzate all'interno dei processi produttivi dell'impresa, riducendo i costi per l'esecuzione di successive prestazioni, ma altresì essere cedute ad altre imprese, sia a fronte del pagamento di un corrispettivo, classicamente inteso, sia quale elemento di un contratto di permuta (dato in luogo di altre informazioni).

Orbene, in campo fiscale, l'apparente semplicità di tale ricostruzione si scontra inevitabilmente con le rigide maglie in cui risulta confinata l'imposta sulle società: invero, seppur nella diversità degli approcci utilizzati, quasi tutti i lavori dedicati al tema sembrano ritenere che tale tipologia d'imposta non sia in grado di intercettare o anche solo approssimare l'immenso valore aggiunto conseguente all'intensivo uso dei dati. Ciò in ragione di due specifici motivi: da un lato, giacché risulterebbe difficile attribuire, al dato stesso, un valore economico, univocamente apprezzato o apprezzabile; dall'altro, per l'effetto, poiché nessuna delle categorie utilizzate per classificare le diverse componenti ai fini dell'imposta reddituale sulle società sarebbe adattabile ad accogliere la nozione di dato, sulla quale, peraltro, a causa della sua natura mutevole, non è raggiunto un univoco consenso.

In riferimento al primo dei surriferiti profili, è qui sufficiente ricordare che, sebbene a fronte dell'abilitazione di un servizio o a fronte della cessione di un bene, spesso sia necessario conferire dati personali, risulta, nondimeno, spesso compito arduo (se non, a giudizio di alcuni, addirittura impossibile) raggiungere un consenso sul prezzo da attribuirvi in tale momento; peraltro, è stato eloquentemente osservato che il conferimento iniziale potrebbe non essere l'occasione di contatto in cui è generata la maggior ricchezza ritraibile dall'uso e dall'impiego di tali dati. Sul punto, è qui sufficiente ricordare che molteplici lavori hanno dimostrato come, di per sé, il dato (anche nella sua declinazione personale) possa essere del tutto privo di pregio economico, giacché è esclusivamente il suo inserimento nel contesto produttivo imprenditoriale – *recte*, la sua giustapposizione con altre tipologie di dati e, pertanto, la sua cessione come informazione – a rivelare il suo reale valore.⁸⁴

Ownership, Access and Trade in Digital Data, in EU JRC Technical Reports, 2017, 2-55, *passim*.

84. Al riguardo, è qui sufficiente ricordare che il dato, infatti, a differenza di altri beni

Occorre, inoltre, rammentare che la risposta al surriferito quesito incide anche sul momento determinante per la sua rilevazione contabile,⁸⁵ con tutte le conseguenze specifiche che l’iscrizione in una delle differenti poste attive del bilancio civilistico derivano: invero, scegliere di attribuire un valore al momento del conferimento del dato, e trattare dunque tale bene quale componente positiva dell’attivo circolante, piuttosto che apprezzare il momento in cui detto bene è utilizzato nel corso dell’attività, e, di riflesso, assimilarlo a un bene strumentale, comporta significative differenze in termini di rappresentazione contabile e fiscale (nonché di compliance alle normative vigenti).

In particolare, una valorizzazione anticipata nell’atto del conferimento – ovvero qualificare il dato come corrispettivo, in natura, di un servizio prestato – potrebbe condurre a sovrastimare le pertinenti voci attive del conto economico, con possibili ripercussioni sulla veridicità e correttezza del complessivo bilancio societario, nonché, per l’effetto, sulla determinazione del reddito imponibile. D’altro canto, anche la scelta opposta – e, quindi, riconoscere valore al dato soltanto in fase di utilizzo – seppur, teoricamente, maggiormente idonea a riflettere sia la realtà operativa in cui è ritratto e fruito il dato, sia la sua effettiva capacità di generare ricavi, non condurrebbe a risultati totalmente soddisfacenti. Al riguardo, giova invero ricordare che, in linea generale, ogni bene destinato a permanere nell’impresa durevolmente, ed essere usato per la produzione di beni e servizi (c.d. beni strumentali), è soggetto a un procedimento di svalutazione monetaria (definito ammortamento), idoneo ad approssimare meglio la perdita di valore del cespote materiale o immateriale⁸⁶ a causa del perdurante

in uso presso l’impresa dalla precisa collocazione contabile, assume diverse qualificazioni giuridiche a seconda del momento in cui si osserva il ciclo produttivo, ovverosia, in altri termini, a seconda del momento in cui si sceglie di analizzare un preciso segmento della complessiva catena del valore: da un lato, invero, il dato, in quanto oggetto di transazioni commerciali, può essere considerato al pari di un ordinario bene merce; dall’altro, se concepito come uno strumento dal quale ritrarre utilità protratte nel tempo, il dato, rappresentando non solo un *asset*, ma anche un fattore abilitante per l’innovazione e l’efficienza operativa, è invece assimilabile a un bene strumentale. Giova, peraltro, ricordare che, al solo fine di poterlo apprezzare nelle scritture contabili, è essenziale conoscere univocamente il diritto che l’impresa vanta su tale dato (sia esso proprietario, oppure in comodato d’uso); la risposta a tale quesito, se nel caso dei dati personali potrebbe sembrare banale (ricordando comunque che, allo Stato, non si registra univocità di dottrina sul punto), diviene complessa e divisiva qualora si consideri il caso dei c.d. dati non personali.

85. In argomento, B. Lev, F. Gu, *The End of Accounting and the Path forward for Investors and Managers*, cit., 7-8; altresì, D. Schanz, S. Schanz, *Business taxation and Financial Decisions*, Springer 2010, 215-263 e, ivi, 343-387.

86. Sul punto, il principio contabile n. 24, relativo alla disciplina e indicazione in bilan-

uso: orbene, se tale considerazione è certamente veritiera per determinate tipologie di beni materiali e immateriali, nondimeno, ritenere che il continuo contatto tra utente e impresa comporti una svalutazione del valore del dato non solo è contrario alla realtà effettiva – in cui, appunto, il dato, di per sé, non si deprezza, ma semmai è sostituito da un nuovo elemento, integrativo o sostitutivo dell'anteriore conferimento – ma altresì potrebbe generare rilevanti controcircuiti regolamentari.⁸⁷

In virtù del carattere cangiante del dato, per lo Stato, dunque, non solo risulta complesso (o, comunque, certamente opinabile) determinare con certezza quale, tra le pertinenti voci del bilancio, sia idonea ad accogliere la nozione fiscalmente rilevante di dato e, dunque, approssimare meglio il suo contributo economico all'interno della complessiva catena del valore;⁸⁸ ma, soprattutto, anche qualora fosse raggiunto un ragionevole consenso su quale qualifica debba assumere il dato e, pertanto, quale voce del bilancio sia acconcia ad accoglierlo, risulterebbe comunque necessario interrogarsi su quale valore attribuirgli.

Partendo da tali considerazioni, la comunità scientifica internazionale ha iniziato a teorizzare una nuova forma di tassazione, integrativa o comunque complementare all'imposizione reddituale, in cui il dato stesso costituirebbe il presupposto del tributo:⁸⁹ più nel dettaglio, secondo i teo-

cio delle immobilizzazioni materiali, dispone espressamente, 12: “il costo delle immobilizzazioni immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione”.

87. Idealmente, infatti, si concederebbe all'impresa di ammortare un bene sostanzialmente immateriale, per la cui acquisizione, nondimeno, e inserimento all'interno del contesto produttivo, da un lato, non è stato sostenuto effettivamente alcun costo o spesa e, dall'altro, la cui valorizzazione potrebbe risultare altamente volatile e dipendente da variabili esogene, quali l'evoluzione del mercato, il progresso tecnologico e le normative sulla protezione dei dati. Ciò solleverebbe, dunque, rilevanti interrogativi sulla corretta rappresentazione contabile e sulla possibilità di determinare con ragionevole certezza un valore economico attribuibile a tali dati, senza incorrere nel rischio di sovrastime arbitrarie o di fluttuazioni che potrebbero incidere significativamente sulla stabilità patrimoniale e finanziaria dell'impresa.

88. In questo senso e sulla difficoltà di individuare una vera e propria catena di valore, classicamente intesa, cfr. M.E. Porter, *Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance*, Free Press 1985, *passim*.

89. Per tutti, O. Marian, *Taxing Data*, in *Brigham Young University Law Review*, 2022, 511-576; cfr. in senso domestico, l'originalissima opera di M. Versiglioni, “*Liquinomics*” e “*Iva a doppia aliquota*”: un discorso sulla “creazione di valore”, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 87-100, in particolare pp. 96-98, ove si distinguono varie forme e funzioni del dato.

rici di tale forma di imposizione – a onor del vero, meramente speculativa, giacché mai tradottasi in provvedimenti normativi –, assumere il dato, o meglio, la collezione e l’aggregazione di una determinata quantità di dati,⁹⁰ quale base dell’imposta consentirebbe di superare, da un lato, integralmente, le difficoltà riscontrate nei diversi tentativi di adattare le regole e le categorie ideate per una realtà sostanzialmente materiale al contesto dell’economia digitale,⁹¹ e, dall’altro, altresì di sottrarre alla discussione giuridica, attraendola nel campo della decisione politica⁹² molteplici questioni che, se non univocamente normate, avrebbero ingenerato svariati dubbi interpretativi, richiedendo costanti e puntuali aggiornamenti.

A favore di tale ideazione, si aggiungerebbero peraltro notevoli vantaggi relativi sia alla gestione del tributo, che, per l’effetto, alla sua amministrazione: individuare una soglia rilevante all’insorgere del quale apporre la gravezza economica prescelta e, dunque, provvedere alla liquidazione del tributo conseguente non richiederebbe, infatti, né particolari apparati burocratici, né di predisporre corpose note integrative alle esistenti scritture contabili, potendo, infatti, tali dati semplicemente essere indicati in un prospetto riassuntivo nel quale l’impresa sarebbe tenuta a indicare la quantità di dati complessivi raccolti.⁹³

A fronte di tali suggestioni, che si manifestano soprattutto sul piano della praticabilità amministrativa e della razionalizzazione gestionale, si rende nondimeno necessaria un’attenta considerazione degli aspetti teorici e metodologici che sorreggono l’intero impianto propositivo. Occorre infatti sottolineare che dette teorizzazioni, partendo da una base normativa esistente, generalmente descritta in negativo (ovverosia diretta a mostrare gli esiti insoddisfacenti che si conseguono qualora ci si appiattisca sull’analisi e interpretazione delle regole viventi), hanno fortemente innovato la metodologia con cui il tema è sempre stato solitamente trattato e apprezzato: in particolare, allo scopo di sistematizzare l’ipotesi e fornire al

90. O. Marian, *Taxing Data*, cit., 575.

91. In questi termini, L. Carpentieri, S. Micossi, P. Parascandolo, *Tassazione di impresa ed economia digitale*, in *Economia Italiana*, cit., 95: “se la tassazione del reddito d’impresa rimanesse ancorata all’utile di bilancio sembra indispensabile assumere quest’ultimo a riferimento univoco e stabile nel tempo, anche ai fini fiscali, evitando le variazioni, in aumento e in diminuzione, tipiche dei cd. “doppi binari”. Questa soluzione creerebbe un forte disincentivo a condizionare il bilancio per ragioni fiscali, perché eventuali scelte valutative rivolte a ridurre il carico impositivo determinerebbero effetti negativi sui risultati di bilancio che l’impresa mostra al mercato e agli investitori. Sorgerebbe inoltre un incentivo diretto a rivelare al mercato i reali rendimenti dell’impresa derivanti da attività immateriali”.

92. O. Marian, *Taxing Data*, cit., 575.

93. Ivi, 577.

lettore soluzioni pratiche rispetto ai diversi problemi emersi nel corso della trattazione, tali contributi hanno attinto in misura rilevante a principi, metodi d'indagine e soluzioni elaborati in ambiti disciplinari eterogenei, spesso orientati a finalità del tutto differenti rispetto a quelle proprie del diritto tributario.

In tal modo, tuttavia, la progressiva (e a volte asettica) trascrizione e conseguente assimilazione di concetti appartenenti a discipline differenti, sebbene possa apparire, almeno in astratto, funzionale alla giustificazione teorica di nuove forme impositive (*de jure condendo*), rischia di tradursi in un'abdicazione dei precetti fondamentali del diritto tributario e di legittimare una trasformazione sostanziale degli istituti tale da eludere o rendere inapplicabili i principi che ne disciplinano la struttura e la funzione.

Tale apparentemente innocuo approccio solleva, invero, sotto due distinti ma intercorressi profili, significativi interrogativi sulla tenuta sistematica del diritto tributario e sulla sua coerenza interna.⁹⁴

Innanzitutto, spostare il vaglio e il controllo della legittimità delle scelte istitutive del tributo, nonché del suo funzionamento, dal piano giuridico a quello politico e quindi ammettere che la scelta della misura equa dell'imposizione costituiscia una determinazione rimessa all'esclusiva discrezionalità del decisore politico, significa aprire la strada a un sistema fiscale che, pur potendo rispondere a esigenze politiche contingenti, rischia di perdere il suo fondamento giuridico e imparziale, con il conseguente pericolo di compromettere i principi di equità e giustizia fiscale, nonché la stabilità e coerenza di lungo termine.⁹⁵

94. Soprattutto di carattere *pigouviano*, ovverosia effetti idonei a compensare il valore delle esternalità negative prodotte esattamente dai soggetti tenuti a versare il tributo. La nota definizione è tratta dagli studi condotti da A.C. Pigou, *The Economics of Welfare*, MacMillan 1932, 192, secondo cui i tributi, in realtà, possono fungere da "extraordinary encouragements" o da "extraordinary restraints" per determinate attività. In questi termini, recentemente F. Gallo, *Prospettive di tassazione dell'economia digitale*, cit., secondo cui, appunto, un tale tributo si ispirerebbe proprio alla logica che regola i tributi ambientali (segnatamente, al principio "chi inquina paga"), nella misura in cui l'imposta sarebbe dovuta da soggetti che, a vario titolo, utilizzano la rete per scopi differenti da quelli dichiarati, ovvero che collezionerebbero i dati degli utenti al solo fine della concessione del servizio, ma che, al contrario, li sfruttarebbero per scopi e lucri di natura commerciale; in campo internazionale, in materia di esternalità e modelli di tassazione, W.J. Baumol, *On Taxation and the Control of Externalities*, in *The American Economic Review*, 1972, 307-332.

95. F. Fichera, *Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, cit., con particolare attenzione alla dottrina indicata nella nota 101 dello scritto. È ora invece convinto sostenitore della necessità di adottare un'analisi interdisciplinare, nello studio del tema digitale, che dunque attinga da altre branche della ricerca e contamini i principi fiscali con ragioni di altra natura, F. Gallo, *Prospettive di tassazione dell'economia digitale di tassazione dell'economia digitale*, cit., 154.

A questa prima riflessione se ne aggiunge una seconda, strettamente connessa alla precedente. Infatti, come già precedentemente rammentato, nel tentativo di legittimare la nuova forma di imposizione, alcuni commentatori ritengono che sia possibile superare le resistenze e le precedenti insoddisfazioni ammettendo che, nel caso specifico, le eventuali ragioni di natura extrafiscale⁹⁶ possano accompagnare o addirittura essere prevalenti su quelle strettamente fiscali. Tuttavia, ammettere che il presupposto di una determinata imposta possa, equivalentemente, essere giustificato sia da ragioni fiscali sia da contestuali o superiori ragioni extrafiscali rischia di sottrarre alcune forme di imposizione dallo scrutinio dei precetti tributari tradizionali, con un'evidente compromissione dell'integrità del sistema fiscale stesso: in tal senso, alcuni tributi, pur non idonei o comunque non perfettamente conformi ai precetti costituzionali, potrebbero essere giudicati ugualmente legittimi, giacché ad ogni modo rispondenti a finalità extrafiscali.

6. La quarta e attuale fase: dalle iniziative sovranazionali adottate in risposta agli interventi unilaterali degli Stati, al rinnovato interesse per il gruppo multinazionale, nel suo complesso, quale centro rilevante di imputazione della ricchezza, ai fini fiscali; la necessità di utilizzare strumenti fiscali per perseguire finalità extrafiscali come conseguenza, in sede europea, dell'adozione di una metodologia di studio interdisciplinare del diritto tributario

Tutte le differenti iniziative che si sono susseguite (o che sono state anche solo teorizzate, come osservato nell'antecedente paragrafo) in un

96. Occorre, peraltro, rammentare che, comunque, la configurazione di una siffatta forma di imposizione non sfuggirebbe ad alcune censure di carattere costituzionale, almeno nei confini domestici. Invero, anche ammettendo che la scelta della manifestazione economica sia politica e anche ponendo sullo stesso piano precetti fiscali ed extrafiscali, nondimeno sarebbe comunque necessario che l'imposta sul dato non si traduca in un'indebita compresione del diritto proprietario del soggetto passivo. Preme altresì aggiungere che, nell'attuale formulazione proposta, il tributo costituirebbe un'anticipazione del prelievo di tipo reddituale, il quale comunque resterebbe dovuto dall'impresa digitale: il rischio è quindi che, se non coordinata con l'ordinaria imposta sul reddito, la nuova gravezza economica integri una forma di duplice imposizione, non ammessa dalla pluralità degli ordinamenti; ma non solo. Invero, in quanto prelievo forfettario e anteriore all'imposizione societaria, non basato sul possesso di un reddito effettivo ma, tutt'al più, sulla presunzione dell'uso, a fini economici, dei dati ritratti dagli utenti, l'imposta sul dato costituirebbe terreno fertile per riaprire il dibattito – nato, peraltro, nei paesi in cui la dottrina ha veementemente sostenuto l'introduzione di tale imposizione – sulla possibilità di stabilire quando il flusso di dati è stato convertito in emolumenti monetari e, in forza di tale conversione, assoggettarlo a imposizione.

relativamente breve arco temporale, pur non essendo definitive o risolutive, hanno nondimeno contribuito, in vario modo, a raffinare lo studio del fenomeno e, con specifico riguardo al diritto fiscale, a innovare significativamente l'approccio metodologico adottato dagli studiosi per affrontare il tema.⁹⁷

La continua evoluzione delle teorie e delle proposte ha, infatti, dapprima stimolato una profonda rilettura delle tradizionali categorie fiscali e dei rapporti tra Stati nazionali, inducendo, di riflesso, una più articolata rimodulazione dei confini tra il diritto fiscale e altri settori giuridici,⁹⁸ nonché dei metodi tipicamente utilizzati per descrivere o illustrare gli effetti di una norma fiscale.⁹⁹

La crescente interconnessione reciproca tra gli studi nonché la crescente contaminazione delle proposte hanno poi contribuito, da un lato, a evidenziare come soluzioni giuridiche adattate in conformità con i precetti di un dato sistema normativo, anche se adottate a livello sovranazionale, avrebbero ugualmente richiesto emendamenti o puntuazioni in ragione della tradizione giuridica propria di un singolo ordinamento e, dall'altro, dopo molteplici scambi, comunque portato all'individuazione di un sostrato giuridico comune (quantomeno in una prima fase, come subito si osserverà):¹⁰⁰ a quest'ultimo riguardo (e rinviando alle diverse sezioni dell'opera per un compiuto approfondimento delle ragioni e delle evoluzioni storiche che hanno caratterizzato lo studio del fenomeno), si rammenta, invero, che, pur nella diversità dell'approccio, le varie analisi della dottrina, anche quelle sviluppate negli ordinamenti più conservativi e maggior interessati a tutelare lo *status quo ante*, hanno convenuto sulla necessità di adottare, nella normazione efficace del fenomeno, una prospettiva più ampia, che superi la tradizionale impostazione basata esclusivamente sul divieto di ingerenza negli affari nazionali e sul rispetto di rigi-

97. Sull'espansione dei modelli digitali nel campo tradizionale, nonché sulle difficoltà e gli svantaggi che incontrerebbe l'opera di *ring fencing*, nuovamente, M. Olbert, S. Spengel, *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted*, cit.

98. In argomento, recentissimamente, A. Christians, T.D. Magalhaes, *Taxing Data When the United States Disagrees*, in *European Law Open*, 2025, secondo cui, a prescindere dalla soluzione normativa adottata, “a dynamic approach to interpreting existing tax treaty concepts may thus provide a more reliable way of achieving the objectives of digital services taxes, with less friction”.

99. C. Cipollini, *Diritto tributario ed economia digitale: riflessioni sul metodo di ricerca*, cit., 70-71.

100. Cfr. A. Christians, T.D. Magalhaes, *17 Ways to Regulate Big Tech with Tax*, in *The Tax Lawyer*, vol. 78, n. 1, 2024, 1-69, 2024, testo disponibile online: <https://ssrn.com/abstract=4741869>, da ultimo consultato il 9 aprile 2025.

de predeterminazioni, per privilegiare soluzioni condivise e cooperative; a tal fine, è stata quindi sottolineata l'esigenza di inserire qualsivoglia discussione riguardo le nuove forme di imposizione all'interno di una riflessione più articolata, che contempli anche le eventuali implicazioni sistemiche di natura economica, sociale e politica; da ultimo, e non per importanza, l'apprezzamento della natura cangiante e mutevole dell'economia digitale e la conseguente difficoltà di definire o circoscrivere il fenomeno digitale a un solo settore o ambito, hanno indotto gli studiosi a rinunciare a individuare, per tale specifica economia, nuovi e autonomi segmenti di ricchezza tassabili, persuadendoli, invece, come già sottolineato da perspicua dottrina, dell'opportunità di individuare il soggetto a cui il complesso della ricchezza ritratta sarebbe stato imputabile e nuovi criteri che consentano, al singolo Stato in cui detto soggetto opera, di imporre su tale ricchezza complessiva un prelievo forzoso.

I recenti lavori sui *Pillar One*¹⁰¹ e *Pillar Two*¹⁰² dell'OCSE¹⁰³ dovrebbero inserirsi in questa prospettiva: più esattamente, tali iniziative, infatti, oltre a cercare di armonizzare le politiche fiscali dei diversi Paesi, prevendendo peculiari regole fiscali di ripartizione dell'utile ritratto dal gruppo multinazionale (riconosciuto, almeno nell'ipotesi originaria e oggi solo teorica,

101. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, OECD Publishing 2020; in dottrina, si veda L. Eden, O. Treidler, *Comment on the OECD Secretariat Proposal for a “Unified Approach” Under Pillar One*, Texas A&M University 2019, *passim.*; A. Orlandi, R. Iervolino, S. Trino, *Il rinnovamento delle norme fiscali internazionali: Pillar One e Pillar Two*, in *Riv. dir. trib.*, 2021; per i profili applicativi, A. Fedan, *Case Study Analysis of the OECD Pillar One and Pillar Two Allocations to Developing Countries*, in *Bulletin for International Taxation*, 2021.

102. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Global AntiBase Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD Publishing 2021.

103. Apparentemente, in parziale controtendenza con gli esiti raggiunti pochi anni prima, sembrerebbe che anche gli ordinamenti internazionali abbiano scelto di ascoltare le indicazioni della dottrina più attenta, non solo tributaria, secondo cui, nello studio del digitale, sarebbe stato opportuno concentrarsi sulle modalità con cui le tecnologie dell'informazione permeano e innovano i rapporti economici, piuttosto che concentrarsi sulla determinazione di una nuova forma di imposizione. Al riguardo, si ravvisa, infatti, nelle ultime dichiarazioni dell'OCSE e dell'Unione europea, un progressivo abbandono del tentativo di ritagliare un confine proprio alla tassazione digitale, tornando a includere tale forma di imposizione all'interno del più vasto contesto di riforma delle regole di tassazione dell'impresa. Cfr. OECD, *Statement on a Two-pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, in OECD Publishing 2021; altresì, European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Business Taxation for the 21st Century*, COM(2021) 251 final, Brussels, 18.5.2021 in dottrina, A. Christians, T.D. Magalhaes, *A New Global Deal for the Digital Age*, in *Canadian Tax journal*, 2019, 1153-1178.

quale unità di riferimento per la tassazione del reddito transnazionale, anche digitale), attribuendo nuovamente allo Stato nazionale la centralità nel panorama fiscale internazionale, promuovono iniziative volte a facilitare e favorire una cooperazione più stretta tra gli stessi ordinamenti, registrata ormai quale componente essenziale per affrontare non solo le sfide dell'economia digitale, ma della tassazione del futuro.¹⁰⁴

Preme fin d'ora osservare che dette iniziative, pur contenendo elementi di interesse e incidendo sulla trattazione del tema, sono (attualmente e salvo le precisazioni che si diranno *infra*) documenti privi di cogenza legislativa, giacché adottati in sede a un'organizzazione internazionale di diritto privato, non equiparabile, né per modalità di modulazione della proposta, né per espressione di una scala gerarchica di valori, a un ordinamento statale;¹⁰⁵ qualsivoglia richiamo alle predette indicazioni, dunque, per poter divenire parte del *corpus* normativo rilevante, richiede comunque un interesse concreto dello Stato a tradurle in provvedimenti legislativi vincolanti.

Orbene, allo stato, nonostante i numerosi interventi diretti a raffinare e puntualizzare le diverse interazioni dei documenti menzionati, sebbene originariamente accolte con entusiasmo, non sembra esservi (o almeno, non più) un particolare interessamento all'adozione delle diverse misure, le quali costituiscono dunque mere dichiarazioni di principio.

L'ordinamento euro unitario costituisce, tuttavia, una rilevante eccezione: invero, ben prima della formale adesione degli altri Paesi, l'Unione europea ha provveduto a recepire autonomamente, con la dir. n. 2523 del 2022,¹⁰⁶ le misure disciplinate dal c.d. *Pillar Two*.

104. Nella formulazione originaria delle proposte internazionali, quasi riecheggianti i tentativi comunitari di creare una base imponibile comune, il gruppo o l'impresa multinazionale è considerato nella sua globalità, in modo unitario: il risultato dell'esercizio dell'attività economica (ovvero il presupposto dell'imposta) è infatti dapprima imputato al gruppo nel suo complesso, e dopo, successivamente in ragione di particolari calcoli e strumenti allocativi, ripartito tra le diverse giurisdizioni; in particolare, la soluzione nativa compendiata nel *Pillar one*, nel determinare la base imponibile e l'imposta comune, avrebbe dato rilievo all'aspetto organizzativo dell'intera articolazione societaria, prescindendo dalla necessità di individuare il contributo delle singole componenti all'agglomerato.

105. In questi termini, critici soprattutto sulla posizione che ha assunto l'OCSE in tempi recenti, ed altresì sulle modalità di funzionamento delle differenti proposte, si è espresso Y. Brauner, *Agreement? What agreement? The 8 October 2021, OECD Statement in Perspective*, in *Intertax*, 2022; Id., *The Return of the Phoenix? The G-7 Countries' Agreement on a 15% Minimum Tax*, in *Intertax*, 2021.

106. Dir. (UE) n. 2523 del 2022 del Consiglio, intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione.

Pur non essendo questo il luogo né il tempo per ripercorrere il dettaglio delle proposte, nonché, in concreto, il differente ambito e le (complesse) modalità operative della direttiva, giacché esuberanti rispetto all’oggetto e allo scopo del presente lavoro, risulta, nondimeno, particolarmente utile, a tal fine, indugiare brevemente sulle ragioni che hanno spinto l’ordinamento apicale a recepire tali indicazioni; l’adozione della direttiva, giunta all’esito di una nutrita serie di dichiarazione di intenti che, nondimeno, non riuscivano a trovare una espressione normativa decisa, costituisce infatti sia un significativo traguardo quanto uno speranzoso e promettente punto di partenza per delineare un’ipotetica e futura struttura della fiscalità se non internazionale, quantomeno comunitaria.

Sul punto, preme, preliminarmente, ricordare che l’ordinamento comunitario, a detta dei più, non è dotato di un’autonoma capacità fiscale in senso proprio, in quanto, pur disponendo di un bilancio comune e di indipendente capacità di spesa, tuttavia, non è ugualmente fornito in materia di strumenti, di natura tributaria, diretti ad accrescerne la consistenza.¹⁰⁷ Si rammenta, infatti, che, per espressa previsione dei trattati istitutivi, la politica fiscale è prerogativa degli Stati, che hanno dunque mantenuto (e tuttora mantengono) il pieno controllo sulla determinazione delle proprie aliquote e sul sistema fiscale interno; in tale materia, l’Unione può semplicemente agire per ridurre le distorsioni tra i diversi sistemi fiscali e garantire una concorrenza leale tra gli Stati membri, al fine, nondimeno, di consentire un pieno e integrale sviluppo del mercato unico.

In tal senso, per lungo tempo, l’azione comunitaria è stata limitata dai principi indicati nei trattati, che, come già brevemente rammentato anche negli anteriori paragrafi, non consentono alcuna ingerenza diretta in settori espressamente sottratti alla competenza unionale.

L’adesione alle proposte OCSE potrebbe dunque costituire l’occasione di riponderare, a trattati invariati, le prerogative comunitarie, sia sul piano metodologico che, soprattutto, sul piano sistematico.

La scelta di recepire il documento OCSE, inserendosi in un contesto regolamentare più ampio, diretto a garantire anche all’Unione europea di acquisire nuove risorse proprie, al fine di poter disporre di una maggior capacità di spesa, costituisce infatti un importante momento di evoluzione, quantomeno teorica, dei principi che regolano da sempre il convitato unionale:¹⁰⁸ parrebbero deporre, in tal senso, le dichiarazioni contenute

107. G. Bizioli, *Quale sovranità fiscale per l’Unione europea?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2021, III, 293 ss., spec. 299.

108. Dal punto di vista dell’analisi del metodo, occorre osservare che la dir. n. 2523 del 2022 sembrerebbe rappresentare anche una significativa evoluzione nel panorama

nei preamboli della direttiva, a mente delle quali, anche in ambito comunitario, il tributo non può più essere apprezzato esclusivamente in negativo, ovverosia quale mero costo da ridurre, in quanto incidente sulle ordinarie regole che disciplinano la concorrenza, bensì soprattutto nella forma sua propria, e già conosciuta nei confini domestici, come strumento che non solo consente di reperire risorse economiche dirette al finanziamento della spesa pubblica, ma altresì come mezzo di equità e giustizia.¹⁰⁹

In questo senso, dunque, si può affermare che la dir. n. 2523 del 2022 dell'Unione – e ancor più il novero di interventi e dichiarazioni che hanno preannunciato l'introduzione di queste misure, dopo anni di ritardi¹¹⁰ – costituisce un momento rilevante sia nel processo di integrazione europea sia nella pratica e nello studio del diritto tributario: benché infatti, nel merito, le soluzioni ivi compendiate non rappresentino una novità nel panorama della fiscalità internazionale, con l'adozione di detta direttiva, l'Unione europea – pur senza sovvertire i suoi principi fondativi né le consuete modalità operative – sembrerebbe riconoscere la necessità di rafforzare le misure e gli strumenti a sua disposizione per poter vigilare efficacemente sul mercato interno,¹¹¹ nonché sull'unione economica e monetaria. Da un'attenta lettura dell'ultima direttiva, infatti, parrebbe

normativo comunitario, attribuendo allo strumento fiscale un ruolo preminente nel perseguire obiettivi che vanno oltre la semplice raccolta di risorse finanziarie. Quest'approccio rispecchia, come già sottolineato, la scelta di introdurre, nel vaglio delle fattispecie aventi valenze fiscali, altri e differenti precetti idonei a giustificare una qualsivoglia fonte di intervento. In argomento, si consenta rinviare all'opera di A. Marinello, *Sovranità dello Stato e global minimum tax*, Pacini 2023, 312 ss.

109. Cfr. al riguardo, G. Bizioli, *Quale sovranità fiscale per l'Unione europea?*, cit., secondo cui sarebbe possibile argomentare che, dalle recenti introduzioni normative, nel contesto europeo, il tributo – *recte* la potestà fiscale –, costituisca oggi non tanto il mezzo mediante il quale attuare una competenza di natura fiscale, dunque sottratto alla disponibilità comunitaria, quanto uno “strumento per raggiungere determinati obiettivi o per l'esecuzione di specifiche politiche previste dai trattati”.

110. Occorre, sul punto, osservare che le istituzioni comunitarie avevano già progressivamente acquisito competenze esclusive non solo in materia di governo monetario, ma soprattutto di coordinamento delle politiche economiche dei singoli Stati membri, mediante non solo l'opera di coordinamento delle politiche normative, bensì tramite la stabilizzazione e indennizzo delle economie più deboli, a seguito delle crisi sistemiche del 2008 e della pandemia del 2020. Si veda, in senso critico, A. Contrino, F. Farri, *Emergenza coronavirus e finanziamento della spesa pubblica: è possibile trarre indicazioni per la futura politica fiscale italiana?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, I, 2020, 15 ss.

111. Sulla necessità di attribuire risorse proprie all'ordinamento europeo, già prima dell'introduzione della direttiva in commento, si veda C. Sciancalepore, *Appunti sulla tassazione dell'economia digitale come nuova risorsa propria europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 687 ss.

che diversi principi, sinora richiamati in modo asettico negli anteriori interventi normativi¹¹², assumano una consistenza più concreta, o quantomeno una valenza diversa. Tale evoluzione, come detto, non sembra essere esclusivamente il frutto di un mero mutamento terminologico o di una variazione redazionale, bensì il risultato di un più ampio processo di elaborazione e confronto, replica di quello vissuto all'interno della dottrina. Quest'ultima, nel corso degli ultimi anni, ha, come ricordato, progressivamente costruito una trama argomentativa fondata sul dialogo tra orientamenti eterogenei: quello estero – spesso improntato a una visione interdisciplinare e aperta a contributi provenienti da ambiti extra-tributari – ha offerto strumenti concettuali utili a cogliere la complessità delle trasformazioni in atto; quello domestico il quale ha invece continuato a mantenere saldo il riferimento alla coerenza sistematica del diritto fiscale, evidenziando i limiti e le condizioni di adattabilità delle diverse soluzioni proposte.

Tuttavia, proprio il confronto con modelli e approcci esterni ha favorito un'evoluzione metodologica, spingendo la dottrina europea a re-cepire – seppur criticamente – nuove soluzioni operative e a valutarne l'adattabilità al quadro giuridico comunitario. Ne è derivata un'elaborazione autonoma e originale, frutto di un'opera di selezione, reinterpretazione e riformulazione, che ha trasformato il dibattito dottrinale in un vero e proprio laboratorio giuridico. La direttiva qui in esame può quindi essere vista come il risultato di questa sintesi, nella quale le istanze di innovazione si innestano su un impianto teorico consolidato, generando una normativa che, pur nel rispetto dei vincoli strutturali dell'ordinamento, si apre a nuove prospettive di applicazione. Ma non solo. Invero, la predetta direttiva, oltre a costituire un momento di sintesi dottrinale – nei termini sopra rammentati – rilevante, rappresenta

112. Prima degli ultimi interventi, infatti, la dottrina aveva osservato che i riferimenti ai criteri propri del diritto fiscale nazionale, trasposti in ambito comunitario, seppur ampiamente utilizzati nell'esordio di molti studi, nondimeno, si traducevano in meri esercizi di stile, privi di qualsivoglia riferimento pratico. In argomento, si veda, per tutti, G. Bizio- li, *Fairness of the Taxation of the Digital Economy*, in W. Haslenher, G. Kofler, K. Pantazatou, A. Rust (eds.), *Tax and the Digital Economy, Challenges and Proposal for Reform*, cit., 49 ss., in cui si osserva specificamente che la nozione di *tax fairness* (inteso come “dovere di solidarietà”, contribuzione alle spese pubbliche in ragione di un senso di appartenenza a una determinata comunità) non risulta affatto definita in sede OCSE e dell'Unione europea, rendendo il suo uso nei diversi contesti retorico, pleonastico e, dunque, privo di un'utilità pratica. Si auspica, al riguardo, che la presa di coscienza della necessità di utilizzare nuovi strumenti, tra cui quelli fiscali, per perseguire le politiche dell'Unione consenta di superare le reticenze e l'uso asettico dei criteri e dei principi propri della materia.

altresì un’importante e fondamentale occasione per riflettere sulla natura stessa delle istituzioni comunitarie, nonché sul significato attuale delle loro prerogative e funzioni.¹¹³

113. Cfr. nuovamente G. Bizioli, *Quale sovranità fiscale per l’Unione europea?*, cit., dove a una prima fase in cui “l’introduzione dell’euro ha prodotto uno spostamento del monopolio della politica monetaria a livello sovranazionale senza, tuttavia, dotare l’Unione dei poteri relativi alla stabilizzazione dell’economia e della redistribuzione fra gli Stati delle risorse economiche”, segue, a causa dell’azione operosa delle istituzioni europee, compendiata “nella Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale e al Comitato delle regioni intitolata *Il bilancio dell’UE come motore del piano per la ripresa europea* contiene riferimenti all’impiego delle risorse di bilancio secondo i principi della ‘solidarietà’ ed ‘equità’, nonché in ragione del fatto che *l’impatto sociale ed economico [della pandemia di Covid-19] varia notevolmente da uno Stato membro all’altro, così come variano le loro capacità di assorbire e reagire allo shock*” la consapevolezza che “l’Unione economica e monetaria richiede l’esercizio di un potere di stabilizzazione economica sovranazionale”. Si ritiene che, a tal fine, possano essere deviate le risorse ritratte dall’applicazione della direttiva in essere. Per lo sviluppo dell’idea e, segnatamente, sulla necessità di introdurre legislativamente tributi propri dell’unione europea, si veda G. Bizioli, *Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l’Unione europea*, in M. Campus, S. Dorigo, V. Federico, N. Lazzerini (a cura di), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell’Ue tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, Firenze University Press 2022, 81-95.

Studi di diritto pubblico
diretta da R. Bin, F. Cortese, A. Sandulli

Ultimi volumi pubblicati:

LUNA ARISTEI, *La regolazione pubblica per il contrasto ai cambiamenti climatici.* Stato, mercato, finanza (disponibile anche in e-book).

MARCO BEVILACQUA, *L'arcipelago della pubblica amministrazione.* Criteri di organizzazione amministrativa (disponibile anche in e-book).

GERARDO SORICELLI, *I contratti pubblici nella prospettiva del risultato* (E-book).

FRANCESCO SAITTO, *Giurisdizione costituzionale e protezione dei diritti fondamentali in Europa.* I sistemi accentrati di fronte alle sfide della legalità costituzionale europea (disponibile anche in e-book).

ALBERTO DI CHIARA, *La verifica dei poteri dei parlamentari europei.* Profili costituzionali (disponibile anche in e-book).

SILVIA MIRATE, *La legittimazione a ricorrere nel processo amministrativo* (disponibile anche in e-book).

PIETRO FARAGUNA, *Ai confini della costituzione.* Principi supremi e identità costituzionale (disponibile anche in e-book).

ILENIA RUGGIU, *Il giudice antropologo.* Costituzione e tecniche di composizione dei conflitti multiculturali (disponibile anche in e-book).

MARCO DANI, *La banca centrale nel diritto pubblico europeo.* Una prospettiva teorica e comparata (disponibile anche in e-book).

VALENTINA FAGGIANI, *La necessaria riformulazione del diritto di asilo europeo.* Tra crisi migratoria e involuzione democratica (disponibile anche in e-book).

EMANUELE GUARNA ASSANTI, *Il contenzioso climatico europeo.* Profili evolutivi dell'accesso alla giustizia in materia ambientale (E-book).

FRANCESCO DALLA BALLA, *Indagine sull'autodichia.* Miti e prospettive tra Italia e Spagna (disponibile anche in e-book).

ANNA PAIANO, *Trasporto pubblico locale e regolazione della mobilità urbana.* Problemi e prospettive di diritto amministrativo (disponibile anche in e-book).

CHIARA MAZZANTI, *Dalla memoria alla conoscenza.* Forma e autonomia dei musei nell'ordinamento italiano (disponibile anche in e-book).

SALVATORE MILAZZO, *La scuola italiana come servizio per la comunità.* Qualità dell'insegnamento, autonomia, policentrismo (disponibile anche in e-book).

ERIK LONGO, *Giustizia digitale e Costituzione.* Riflessioni sulla trasformazione tecnica della funzione giurisdizionale (disponibile anche in e-book).

MICHELE MASSA, *Minimalismo giudiziario.* L'opzione per la moderazione nella giurisprudenza costituzionale (disponibile anche in e-book).

GIULIANO TAGLIANETTI, *Il processo amministrativo tra giustizia e certezza.* Le regole dell'equilibrio tra l'effettività della tutela giurisdizionale e la stabilità delle decisioni pubbliche.

ANDREA GUAZZAROTTI, *Crisi dell'euro e conflitto sociale. L'illusione della giustizia attraverso il mercato.*

MATTEO GNES, *Al servizio della Nazione. L'accesso degli stranieri agli impieghi pubblici* (disponibile anche in e-book).

ALDO SANDULLI, *Il ruolo del diritto in Europa. L'integrazione europea dalla prospettiva del diritto amministrativo* (disponibile anche in e-book).

DANIELA BIFULCO, *Il disincanto costituzionale. Profili teorici della laicità.*

GIOVANNI DI COSIMO, *Chi comanda in Italia. Governo e Parlamento negli ultimi vent'anni.*

Scritti di diritto pubblico

MONICA COCCONI (a cura di), *Percorsi di legalità nella nuova contrattualistica pubblica* (disponibile anche in e-book).

MATTEO GNES (a cura di), *Le concessioni balneari tra diritti in conflitto e incertezze delle regole. Progressi, problemi, prospettive* (disponibile anche in e-book).

MONICA COCCONI (a cura di), *Il mosaico dell'economia circolare. Regole, principi, modelli* (disponibile anche in e-book).

FULVIO CORTESE, JENS WOELK (a cura di), *Autonomie speciali e regionalismo italiano. Un bilancio* (disponibile anche in e-book).

RICCARDO URSI (a cura di), *La sicurezza nel Cyberspazio* (disponibile anche in e-book).

GIANLUCA BASCHERINI, GIORGIO REPETTO (a cura di), *Per una storia costituzionale italiana attraverso la letteratura* (disponibile anche in e-book).

GIUDITTA MATUCCI (a cura di), *Diritto all'istruzione e inclusione sociale. La scuola "aperta a tutti" alla prova della crisi economica* (disponibile anche in e-book).

DAVIDE LO PRESTI, DAVIDE ROSSI (a cura di), *Nazionalizzazione e amministrazione tra le due Guerre. Il Ministero per le Terre Liberate tra tensioni politiche e crisi istituzionali* (disponibile anche in e-book).

FULVIO CORTESE, CORRADO CARUSO, STEFANO ROSSI (a cura di), *Alla ricerca del metodo nel diritto pubblico. Vittorio Emanuele Orlando reloaded* (disponibile anche in e-book).

LUCA GENINATTI SATÈ, JORG LUTHER, ANTONIO MASTROPAOLO, CHIARA TRIPODINA (a cura di), *Le età della Costituzione. 1848-1918; 1948-2018* (disponibile anche in e-book).

CHIARA BERGONZINI (a cura di), *Costituzione e bilancio* (disponibile anche in e-book).

FULVIO CORTESE, CORRADO CARUSO, STEFANO ROSSI (a cura di), *Immaginare la Repubblica. Mito e attualità dell'Assemblea Costituente. 70 anni dell'Assemblea Costituente e della Costituzione* (disponibile anche in e-book).

BARBARA PEZZINI, STEFANO ROSSI (a cura di), *I giuristi e la Resistenza. Una biografia intellettuale del Paese* (disponibile anche in e-book).

GIUDITTA MATUCCI, FRANCESCO RIGANO (a cura di), *Costituzione e istruzione* (disponibile anche in e-book).

Open Access

ANTONIO RIVIEZZO, *Di norma solidale. Costituzione e progetto sociale nell'acquis della solidarietà.*

DANIELE DONATI, *Città strategiche*. L'amministrazione dell'area metropolitana.

MARIA ROMANA ALLEGRI, *Ubi Social, Ibi Ius*. Fondamenti costituzionali dei social network e profili giuridici della responsabilità dei provider.

NADIA MACCABIANI, *The Effectiveness of Social Rights in the EU*. Social Inclusion and European Governance. A Constitutional and Methodological Perspective.

MATTEO GNES (a cura di), *Sanità e assistenza pubblica alla prova della pandemia*. L'esperienza italiana.

Vi aspettiamo su:

www.francoangeli.it

per scaricare (gratuitamente) i cataloghi delle nostre pubblicazioni

DIVISI PER ARGOMENTI E CENTINAIA DI VOCI: PER FACILITARE
LE VOSTRE RICERCHE.



Management, finanza,
marketing, operations, HR

Psicologia e psicoterapia:
teorie e tecniche

Didattica, scienze
della formazione

Economia,
economia aziendale

Sociologia

Antropologia

Comunicazione e media

Medicina, sanità



Architettura, design,
territorio

Informatica, ingegneria
Scienze

Filosofia, letteratura,
linguistica, storia

Politica, diritto

Psicologia, benessere,
autoaiuto

Efficacia personale

Politiche
e servizi sociali

FrancoAngeli

La passione per le conoscenze

Copyright © 2025 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy. ISBN 9788835177838

FrancoAngeli

a strong international commitment

Our rich catalogue of publications includes hundreds of English-language monographs, as well as many journals that are published, partially or in whole, in English.

The **FrancoAngeli**, **FrancoAngeli Journals** and **FrancoAngeli Series** websites now offer a completely dual language interface, in Italian and English.

Since 2006, we have been making our content available in digital format, as one of the first partners and contributors to the **Torrossa** platform for the distribution of digital content to Italian and foreign academic institutions. **Torrossa** is a pan-European platform which currently provides access to nearly 400,000 e-books and more than 1,000 e-journals in many languages from academic publishers in Italy and Spain, and, more recently, French, German, Swiss, Belgian, Dutch, and English publishers. It regularly serves more than 3,000 libraries worldwide.

Ensuring international visibility and discoverability for our authors is of crucial importance to us.

FrancoAngeli

 **torrossa**
Online Digital Library

È ormai un dato acquisito che i dati sono il “nuovo petrolio” nei processi produttivi delle economie avanzate. Ma diverse questioni di teoria e politica del diritto restano aperte: come redistribuire la ricchezza prodotta dalla *data economy* in modo compatibile con i principi del costituzionalismo moderno? Quali obiettivi regolatori perseguire attraverso la leva fiscale nell’economia digitale? È giuridicamente ammissibile e politicamente possibile “tassare” i dati, soprattutto in un’epoca di forti frizioni geopolitiche?

Combinando metodologie e orientamenti diversi, studiosi italiani e stranieri affrontano tali questioni e indicano possibili risposte all’interno del quadro di ciò che si è affermato come un nuovo “costituzionalismo digitale”.

Con i contributi di: Allison Christians, Marta Fasan, Angelo Jr Golia, Jayson Lamchek, Tarcísio Diniz Magalhães, Katerina Pantazatou, Amanda Parsons, Jacopo Ratti, Jay Vipra.

Angelo Jr Golia è ricercatore di Diritto costituzionale e pubblico presso il Dipartimento di Giurisprudenza della LUISS “Guido Carli” di Roma e Senior Research Affiliate presso il *Max-Planck-Institut für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht* di Heidelberg. Si occupa di giustizia costituzionale, diritto pubblico e nuove tecnologie, diritto globale.