

STUDIO DI CONSULENZA GIURIDICO-TRIBUTARIA

ROMA – TORINO – MILANO

DOTT. COMM. FABRIZIO CRAVERO
DOTT. COMM. FRANCESCO DELLI FALCONI
DOTT. COMM. GENNARO FARMESIO
DOTT. COMM. GIANLUCA FERRERO
DOTT. COMM. PIERPAOLO MASPES
DOTT. COMM. ALBERTO TRABUCCHI
AVV. GIANLUCA ZANDANO
AVV. DOTT. COMM. STEFANO ROTA

DOTT. COMM. ROBERTO BUSCHINI
DOTT. COMM. GIORGIO COLA
NICHOLE PARKER, J.D.

AVV. SALVATORE CAMELI
DOTT. COMM. RAFFAELE CORSO
DOTT. COMM. CARLO SANNA
AVV. LORENZO TRINCHERA
DOTT. COMM. FEDERICO CERULLI IRELLI
DOTT. COMM. STEFANIA CULOTTA
DOTT. COMM. LAURA LEOCATA
DOTT. COMM. NICOLA MARSELLA
DOTT. COMM. ALESSANDRO MURADORE
DOTT. COMM. MARCO PALESTRO
DOTT. COMM. EDOARDO POCOSGNICH
DOTT. COMM. SILVIA RESCIA
DOTT. COMM. GIAN PIO VILLATA

OF COUNSEL:

DOTT. COMM. MASSIMILIANO MATTIOLI
DOTT. COMM. MARCO PEIROLO



Spett.le
Agenzia delle entrate
Via Giorgione, 106
00147 – ROMA

A mezzo email:

div.contr.internazionale@agenziaentrate.it

Roma, 31 dicembre 2020

Oggetto: osservazioni in relazione alla consultazione pubblica sullo schema di provvedimento direttoriale dell’Agenzia delle entrate relativo all’imposta sui servizi digitali di cui all’articolo 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall’articolo 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

Egregi Signori,

lo Studio SCGT – Studio di Consulenza Giuridico-Tributaria (di seguito, “*SCGT*”) vuole preliminarmente ringraziare l’Amministrazione finanziaria per l’opportunità concessa di prendere parte alla presente consultazione pubblica. Tale strumento risulta essere estremamente utile per potenziare la collaborazione proattiva e soprattutto preventiva tra i diversi *stakeholder* coinvolti (imprese, associazioni di categoria, professionisti) e

ROMA

PIAZZA ADRIANA, 15
C.A.P. 00193
TEL. 06/95216800

TORINO

CORSO DUCA DEGLI ABRUZZI, 3
C.A.P. 10128
TEL. 011/0412700

MILANO

FORO BUONAPARTE, 50
C.A.P. 20121
TEL. 02/49540100

SEGRETERIA@SCGT.IT
WWW.SCGT.IT

l'Amministrazione finanziaria, in particolar modo per le tematiche, come quella della c.d. *Web tax*, di estrema complessità.

SCGT desidera altresì complimentarsi con l'Agenzia delle entrate per l'eccellente lavoro svolto nella definizione dell'attuale versione dello schema di provvedimento in commento, la quale già contiene la soluzione di molte delle questioni interpretative più problematiche che emergevano dallo scarno contenuto della norma primaria e che anche SCGT aveva avuto modo di rappresentare in occasione di pubblici confronti.

Ciò posto, in questa sede, si propongono all'attenzione di Codesta Spettabile Agenzia delle entrate ulteriori commenti sullo schema di provvedimento direttoriale (di seguito anche "**Schema di provvedimento**") di attuazione delle modalità applicative dell'imposta sui servizi digitali (di seguito anche "**Web tax**") di cui all'articolo 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (di seguito "**Legge di Bilancio 2019**"), modificata dall'articolo 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nella speranza che essi possano contribuire a migliorare l'efficacia delle richiamate disposizioni.

1. Chiarimenti in merito alla definizione di "soggetti passivi d'imposta" ex articolo 1, lettera b) dello Schema di provvedimento

"b) per "soggetti passivi dell'imposta" s'intendono i soggetti esercenti attività d'impresa che, nel corso dell'anno solare precedente a quello in cui sorge il presupposto impositivo: i) realizzano ovunque nel mondo, singolarmente o congiuntamente a livello di gruppo, un ammontare complessivo di ricavi non inferiore a euro 750.000.000; e ii) realizzano nel medesimo periodo, singolarmente o congiuntamente a livello di gruppo, un ammontare di ricavi da servizi digitali non inferiore a euro 5.500.000 nel territorio dello Stato, calcolati secondo i criteri individuati nel punto 3 e senza tener conto dei ricavi derivanti dai servizi di cui ai punti 2.2 e 2.3"

Per come è stata formulata letteralmente la menzionata definizione, potrebbe desumersi che la specifica secondo la quale si applicano i criteri di calcolo di cui all'articolo 3 dello Schema di provvedimento, senza tener conto dei ricavi indicati all'articolo 2, punti 2.2 e 2.3, valga soltanto ai fini della verifica del superamento del limite di Euro 5.500.000 dei ricavi del gruppo a livello nazionale e non anche, come invece sarebbe più corretto, ai fini della verifica del superamento del limite di Euro 750.000.000, riguardante i ricavi del gruppo a livello mondiale.

Al fine di dirimere questo dubbio, si suggerisce di rendere autonoma tale specifica (evidenziata nel testo) rispetto al romanino ii).

2. Chiarimenti in merito alla definizione di "gruppo" contenuta all'articolo 1, lettera d) dello Schema di provvedimento

“d) per “gruppo” s’intendono tutte le entità, residenti e non residenti, incluse nel bilancio consolidato redatto in conformità ai principi internazionali d’informativa finanziaria o a un sistema nazionale d’informativa finanziaria”

2.1. Con riguardo alla definizione di “gruppo” sopra richiamata e contenuta all’articolo 1, lettera d) dello Schema di provvedimento non si chiarisce se le entità “incluse” nel bilancio consolidato debbano intendersi le sole imprese incluse nel consolidamento secondo il metodo integrale ovvero secondo altri metodi (quali, ad es., quello proporzionale) oppure entrambe le categorie di soggetti.

Sebbene la tematica non dovrebbe assumere particolare rilevanza per le imprese che adottano (per obbligo o per facoltà) i principi contabili internazionali IAS/IFRS (che non contemplano più il metodo di consolidamento parziale per le partecipazioni non di controllo) nella redazione del bilancio consolidato, non è escluso che alcune normative nazionali (come peraltro quella domestica) contemplino ancora il consolidamento parziale per le partecipazioni non di controllo.

Sarebbe dunque opportuno che nell’ambito della nozione di gruppo siano ricomprese soltanto quelle entità “pienamente” incluse nel bilancio consolidato della capogruppo, escludendo, così, quelle eventualmente oggetto di consolidamento non integrale. Ciò, peraltro, risulterebbe pienamente in linea con la previsione di cui all’articolo 2, paragrafo 1, numero (2), della proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d’imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali del 21 marzo 2018 “COM(2018) 148 Final” (di seguito anche “**proposta di Direttiva 148**”), a mente del quale rilevano “*all entities that are fully included in consolidated financial statements drawn up in accordance with the International Financial Reporting Standards or a national financial reporting system*”.

2.2. Non è presente all’interno dello Schema di provvedimento la norma contenuta all’articolo 3, paragrafo 8, della proposta di Direttiva 148, secondo cui “*If an entity belonging to a consolidated group for financial accounting purposes provides a service falling within paragraph 1 and the revenues resulting from the provision of that service are obtained by another entity in the group, those revenues shall be deemed for the purposes of this Directive to have been obtained by the entity providing the service*”.

Sembra opportuno prevedere questa previsione, di carattere eminentemente antielusivo, nell’ambito dello Schema di provvedimento.

3. Chiarimenti in merito alla definizione di “utente” contenuta all’articolo 1, lettera j) dello Schema di provvedimento

“j) per “utente” s’intende qualsiasi soggetto che si connette, tramite un dispositivo, a una interfaccia digitale per fruire dei servizi digitali”

Al fine di fornire agli operatori delle linee guida generali utili all'interpretazione delle varie fattispecie che possono o potranno presentarsi nel concreto, sembra opportuno riprendere alcuni dei principi fondanti il rapporto tra la definizione di "utente" e il presupposto impositivo, così come delineati nella proposta di Direttiva 148.

In *primis*, SCGT ritiene opportuno recepire il chiarimento reso nel commento all'articolo 5 dell'*Explanatory Memorandum* della citata proposta, secondo cui la Web tax trova applicazione a prescindere dal fatto che gli utenti abbiano contribuito "finanziariamente" a generare i ricavi soggetti alla stessa ("*it is the Member State where the user is located the one with taxing rights in respect of DST, regardless of whether the user has contributed in money to the generation of revenue for the company*"). Questa impostazione si fonda sul principio secondo cui è la partecipazione dell'utente alle attività digitali dell'impresa che genera il valore per l'impresa stessa, indipendentemente dal fatto che tale partecipazione comporti o possa comportare (direttamente) un pagamento da parte dell'utente stesso.

In secondo luogo, potrebbe essere opportuno riproporre anche un altro principio, da coordinarsi con quello appena commentato, sempre espresso nella proposta di Direttiva 148, al Considerando (7), ossia quello secondo cui la disciplina in commento dovrebbe tuttavia applicarsi ai "*...revenues stemming from the supply of digital services where users contribute significantly to the process of value creation*".

4. Chiarimenti in merito alla definizione di "pubblicità mirata" contenuta all'articolo 1, lettera k) dello Schema di provvedimento

"k) per "pubblicità mirata" s'intendono i messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale in funzione dei dati relativi a un utente che accede a tale interfaccia e la consulta"

In merito a tale definizione, potrebbe risultare di difficile comprensione la distinzione tra l'utente che "accede" e l'utente che "consulta" l'interfaccia digitale. Conseguentemente, potrebbe sorgere il dubbio che per potersi configurare la fattispecie della "pubblicità mirata", l'utente, oltre ad "accedere" all'interfaccia digitale, debba anche "consultare" (non già l'interfaccia digitale, ma) il messaggio pubblicitario collocato sull'interfaccia stessa.

Sembra ragionevole ritenere che quest'ultima ipotesi ricostruttiva, oltre a non essere in linea con la proposta di Direttiva 148, non sia la soluzione effettivamente voluta dallo Schema di provvedimento. Ciò posto e tenuto altresì conto che, come accennato, non appare di immediata percezione la distinzione tra accesso e consultazione dell'interfaccia digitale, si propone la modifica della previsione in parola come segue: "*k) per "pubblicità mirata" s'intendono i messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale in funzione dei dati relativi a un utente che **consulta** ~~accede a~~ tale interfaccia e la consulta*".

5. Chiarimenti in merito ai ricavi imponibili derivanti dal collocamento della pubblicità c.d. mirata di cui all'articolo 3, punto 3.5 dello Schema di provvedimento

“3.5 Ai fini del computo dei ricavi imponibili, in relazione alla prestazione dei servizi di cui al punto 1, lettera h) i), rilevano i corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell'imposta che si occupano di collocare il contenuto pubblicitario mirato su siti di terzi e i corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell'imposta che ospitano nel sito web tale contenuto pubblicitario”

Tenuto conto che la fattispecie della veicolazione della pubblicità mirata prevede la possibile interrelazione di due soggetti: il “fornitore del servizio” e il “proprietario” del sito *web*, la proposta di Direttiva 148 statuisce che “...*in cases where the supplier of the advertising service and the owner of the digital interface are different entities, the latter should not be considered to have provided a taxable service for DST purposes*”.

Tale chiarimento risulta necessario, come si afferma nell'*Explanatory Memorandum* e nel Considerando (11) della citata proposta, per evitare possibili effetti a cascata o di doppia imposizione degli stessi ricavi che potrebbero verificarsi nei casi in cui una parte dei ricavi ottenuti dal fornitore del servizio pubblicitario viene versata al proprietario dell'interfaccia digitale sulla quale comparirà l'annuncio, in cambio dell'affitto di uno spazio digitale su tale interfaccia.

Da questa impostazione della proposta di Direttiva 148 sembrerebbe potersi dedurre che anche l'attività di *hosting* “pura” debba concorrere, in linea di principio, alla formazione della base imponibile della Web tax, con l'unica eccezione del caso in cui non ci sia coincidenza tra il soggetto che “colloca” e quello che “ospita” e sempreché, sembra lecito aggiungere, il rapporto commerciale che instaura il cliente sia esclusivamente nei confronti del soggetto che “colloca” la pubblicità mirata. Soltanto in tal caso, infatti, sembra possibile intravedere quei potenziali effetti di doppia imposizione “a cascata” del medesimo compenso (in capo al soggetto che colloca, per l'intero corrispettivo dovuto dal cliente, e in capo al proprietario del sito *web*, per il corrispettivo dell'attività di *hosting* “pura” svolta a favore del soggetto che colloca).

Laddove si condividessero queste considerazioni, ad avviso di SCGT, sarebbe opportuno integrare lo Schema di provvedimento specificando che nei casi in cui il fornitore del servizio pubblicitario (chi colloca) e il proprietario dell'interfaccia digitale (chi ospita) siano due entità differenti, laddove il rapporto contrattuale da parte del cliente sia posto in essere esclusivamente nei confronti del fornitore del servizio, “*i corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell'imposta che ospitano nel sito web tale contenuto pubblicitario*” non sono imponibili in capo al proprietario dell'interfaccia digitale.

6. Ricavi derivanti dal collocamento della pubblicità c.d. mirata di cui all'articolo 3, punto 3.9 dello Schema di provvedimento

“3.9 La percentuale rappresentativa dei servizi digitali di cui al punto 1, lettera h) i) collegata al territorio italiano è pari al rapporto dei messaggi pubblicitari apparsi, nell'anno solare, su un'interfaccia digitale in funzione di dati relativi ad un utente che consulta tale interfaccia mentre è localizzato

nel territorio dello Stato e il totale dei messaggi pubblicitari mirati apparsi su un'interfaccia digitale nel medesimo periodo

La previsione dell'articolo 3, punto 3.9 dello Schema di provvedimento richiama l'articolo 1, comma 40-ter, lett. a) della Legge di Bilancio 2019, la quale, nel determinare i ricavi imponibili da assegnare allo Stato italiano con riguardo alla collocazione della pubblicità c.d. mirata, sembra tuttavia discostarsi dal contenuto della proposta di Direttiva 148.

In particolare, mentre la norma nazionale fa riferimento *“alla proporzione dei messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale”* la proposta di Direttiva 148 riferisce, in maniera più esplicita, la proporzione *“to the number of times an advertisement has appeared on users' devices in that tax period”*.

Al fine di non generare difformità rispetto agli altri Stati Membri che dovranno recepire la predetta proposta di Direttiva, o comunque di evitare ogni residuo dubbio interpretativo, sarebbe opportuno chiarire nello Schema di provvedimento che nel caso di un servizio imponibile consistente nella collocazione di pubblicità c.d. mirata su un'interfaccia digitale rileva *“il numero di volte in cui un annuncio pubblicitario è comparso sui dispositivi degli utenti in un periodo d'imposta”* al fine di determinare la parte di ricavi imponibili da assegnare al territorio dello Stato italiano.

* * *

Rimanendo a disposizione per qualsiasi chiarimento ed approfondimento, l'occasione è gradita per inviare cordiali saluti.

 (SCGT)