

15/2020

Consultazioni

**Risposta alla procedura di consultazione pubblica indetta dall'Agenzia delle Entrate
sullo schema di provvedimento relativo all'imposta sui servizi digitali**

Ringraziamo i competenti organi dell'Agenzia delle Entrate per l'opportunità che ci viene fornita di sottoporre alla loro attenzione le nostre considerazioni in merito allo schema di provvedimento relativo all'imposta sui servizi digitali (c.d. ISD); imposta introdotta ad opera dell'art. 1, commi da 35 a 50, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (come modificata dall'art. 1, comma 678, della legge 27 dicembre 2019, n. 160).

Nel corso dell'esposizione si cercherà di utilizzare, per quanto possibile, lo schema suggerito (*tematica - paragrafi del provvedimento interessati - osservazioni/contributi*) ma preme svolgere, in via preliminare, alcune considerazioni di fondo in merito a questa nuova imposta e ciò al fine di precisare meglio la prospettiva da cui muovono anche le successive considerazioni.

1. Considerazioni generali

Ricordiamo preliminarmente che l'OCSE sta elaborando un progetto, a livello mondiale, riguardante la corretta allocazione dei profitti delle imprese multinazionali che interagiscono economicamente e traggono ricavi dai mercati su cui si estende il loro raggio di azione pur senza avervi una presenza fisica (ossia, senza avvalersi *in loco* di una stabile organizzazione o di una società partecipata)¹; progetto che sembrerebbe non interferire con le proposte di direttiva UE relative alla CCTB e alla CCCTB, le quali sono, com'è noto, limitate ai gruppi d'impresa operanti nel territorio europeo e che, ad oggi, non hanno fatto significativi passi in avanti a causa di non pochi problemi nella gestione fra le varie giurisdizioni degli Stati membri della base imponibile comune.

Il progetto dell'OCSE coinvolge i modelli di *business* che si interfacciano con i consumatori, tra cui sono compresi i modelli economici altamente digitalizzati, nonché

¹ Cfr. OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris; OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. L'OCSE, nei lavori cui partecipano più di 137 Stati, sta proponendo un nuovo "*nexus*" per l'allocazione dei profitti negli Stati in cui la ricchezza si forma. In particolare, si tratta di un *nexus*, distinto e separato rispetto all'attuale concetto di stabile organizzazione che pure rimane in vita; un *nexus* che, coordinandosi con i concetti tradizionali di stabile organizzazione e di *subsidiaries*, consente di attribuire alle "giurisdizioni-mercato" una parte dei ricavi di gruppo che eccedono quelli remunerativi delle attività c.d. routinarie (attribuzione che avviene anche senza una presenza fisica *in loco*; c.d. "*Unified Approach*"). La peculiarità di questo metodo è quella di ricavare gli extraprofitti da ripartire dagli utili risultanti dal bilancio consolidato di gruppo, quindi con un approccio che trascende anche il bilancio di esercizio della singola società: una rivoluzione rispetto al concetto di "*separate entity*", ancorché si tratti di una deroga limitata ai gruppi di maggiore rilevanza e solo per una parte degli extraprofitti, rimanendo per il resto operanti le regole ordinarie.

quelli che interagiscono in modo diretto o indiretto con i consumatori finali. Quindi, ne sono coinvolte non solo le imprese della c.d. *new economy*, ma anche le imprese manifatturiere tradizionali che riescono “da remoto”, anche cioè tramite strumenti digitali, a promuovere il proprio prodotto e a fidelizzare i clienti².

La via tracciata dall'OCSE appare forse l'unica alternativa possibile per evitare che ogni Stato si munisca di proprie regole per tassare gli utili che considera realizzati nel proprio territorio, generando così un complesso e pericoloso intreccio di doppie imposizioni³. Tale iniziativa, tuttavia, richiede necessariamente il consenso di tutti gli Stati, o quanto meno, di quelli di maggior peso e recentemente, invece, gli Stati Uniti sembrano averne preso le distanze.

In questo contesto e in attesa di un'augurabile e definitiva realizzazione dell'“*Unified Approach*” dell'OCSE, sembrava giustificata l'iniziativa UE di istituire, in via temporanea, un'imposta sui servizi digitali, a carattere generale, per il territorio dell'Unione, con il fine di realizzare un'equa imposizione delle imprese *web* rispetto a quelle tradizionali e per tutelare le potestà impositive degli Stati membri. E, in particolare, per reagire in questo modo alla formazione nel mercato europeo di grandi masse di extraprofiti digitali privi di tassazione e alla pretesa degli Stati Uniti di tassarli esclusivamente presso l'*ultimate company* americana con la recente istituzione del GILTI⁴.

Meno condivisibile appare, invece, l'istituzione di una *web tax* a livello nazionale.

Ciò in quanto il tema della tassazione dell'economia digitale riguarda, nel suo complesso, il mercato unico europeo. Nessun tributo imposto unilateralmente da una singola giurisdizione può essere espressivo di un'equa e giusta regolamentazione fiscale dei servizi digitali⁵. D'altra parte, ci rendiamo anche conto che – pure in

² Si deve trattare, in ogni caso, di multinazionali di grandi dimensioni (con ricavi non inferiori a 750 milioni di dollari, come per la direttiva 2016/881; c.d. DAC4, relativa al *Country by Country Reporting*).

³ E in tal senso ci siamo espressi favorevolmente ad una possibile soluzione condivisa a livello globale (cfr. circolare Assonime n. 31 del 20 dicembre 2019, *La tassazione della Digital Economy secondo le più recenti linee di intervento OCSE: l'Approccio Unificato e la Tax on base eroding payments*).

⁴ Come è noto, con l'istituto del GILTI gli Stati Uniti considerano gli extraprofiti dei gruppi in parola (i profitti, cioè, eccedenti la remunerazione degli *assets* materiali detenuti all'estero calcolati forfettariamente nella misura del 10%) quali proventi prodotti dagli *intangibles* di proprietà della *parent company* statunitense e dunque tassabili negli Stati Uniti. La *web tax* italiana, viceversa, sottopone ad imposizione una parte di questi proventi riferibili a fattori produttivi esistenti in Italia (valore generato dagli utenti, *Data Base*, etc.). Si genera, dunque, un conflitto fra regimi impositivi che espone il nostro Stato a possibili misure di ritorsione sul piano economico del commercio internazionale, in particolare attraverso i dazi all'esportazione.

⁵ Per ulteriori approfondimenti sul tema cfr. circolare n. 21 del 4 agosto 2017, *Prime considerazioni sulla web tax “transitoria”*; Consultazioni 6/2018 - *Risposta a consultazione pubblica sul pacchetto della*

considerazione dell'opinione pubblica, che giustamente non ritiene più accettabile che i grandi gruppi del *web* accumulino ingenti guadagni detassati – lo Stato italiano abbia avvertito la necessità di introdurre tale tributo – al pari di quanto accade in Francia e in altri Paesi UE – ma l'ISD nazionale comporta conseguenze che meritano di essere attentamente valutate. Anche in questa sede, perciò, ribadiamo le nostre preoccupazioni di fondo sull'introduzione – prettamente domestica – di un'imposta sui servizi digitali che, pur ricalcando, nelle sue linee essenziali, la proposta di direttiva europea COM(2018)148 del 21 marzo 2018, "*relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*", è (e resta) una soluzione unilaterale e, quindi, idonea ad incrementare la frammentazione del mercato unico europeo, a provocare ulteriori distorsioni della concorrenza e, inoltre, ad esporre più facilmente l'Italia a misure di ritorsione sul piano economico del commercio internazionale, in particolare attraverso misure daziarie^{6 7}.

Commissione UE in tema di digital taxation; Circolare n. 19 del 1° agosto 2018, Fiscalità internazionale: le nuove linee di intervento OCSE, USA e UE a confronto.

In argomento, si vedano altresì *Position Papers 1/2018, Web tax: il vero interrogativo non è "cosa tassare" ma "chi può tassare"* a firma di Ivan Vacca; Interventi 21/2020, *Idee per una nuova riforma tributaria. Il reddito d'impresa*, a firma di Ivan Vacca; *Overhauling corporate taxation in the digital economy, CEPS - Policy Insight*, ottobre 2019, di Stefano Micossi, Loredana Carpentieri e Paola Parascandolo.

⁶ Molte nostre associate che esportano negli USA prodotti del c.d. *Made in Italy* ci hanno manifestato il forte timore che ciò accada. In questo senso, si stanno indirizzando gli Stati Uniti con riguardo all'imposta francese ritenuta discriminatoria – ancorché non è chiaro come si comporterà la nuova amministrazione statunitense – ed è molto probabile che ciò accada anche per la *web tax* italiana. Si consideri che la nostra imposta, per alcuni versi, è più invasiva di quella francese, tenuto conto che il requisito dimensionale di 750 milioni di ricavi annui, nel regime francese, è riferito ai servizi digitali imponibili; mentre nel nostro regime è riferito a tutti i ricavi del gruppo. Così come l'ulteriore soglia dei ricavi digitali nazionali che in Francia è stabilita in 25 milioni di euro, mentre in Italia è di soli 5.500.000 euro.

⁷ Un altro effetto che l'introduzione dell'ISD domestica potrebbe produrre attiene alla traslazione economica dell'onere impositivo. In un sistema oligopolistico, qual è quello dell'industria *web*, questo effetto potrebbe generarsi a danno dei soggetti utenti del servizio e, in particolare, delle imprese nazionali che ne fanno uso; se l'imposta fosse, invece, prevista a livello europeo ci sarebbero molte più possibilità di scongiurare questo fenomeno o, comunque, esso avrebbe presumibilmente meno incidenza.

Al riguardo, a commento dell'ISD europea, nella circolare Assonime n. 19 del 2018 avevamo già avuto modo di rilevare che "*questo particolare meccanismo applicativo – il fatto, cioè, che non ci sia coincidenza tra la giurisdizione da cui provengono i ricavi (quella in cui risiedono i clienti che pagano per i servizi) e la giurisdizione alla quale, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, questi ricavi sono attribuiti in ragione di situazioni che sono invece riferibili al numero di utilizzatori e devono essere determinati per massa, in base ad una dichiarazione annuale – dovrebbe rendere più difficile, a nostro avviso, l'immediata traslazione economica del prelievo a carico dei singoli clienti. L'imposta, infatti, non è applicata all'atto della fornitura del servizio, né grava sui clienti alcun onere di sostituzione d'imposta*": orbene, non vi è tuttavia dubbio che si tratti di un meccanismo complesso che avrebbe richiesto di lasciare alle imprese il tempo necessario per la raccolta e l'elaborazione delle necessarie informazioni.

Ad ogni modo, ben ha fatto il nostro legislatore ad introdurre sin d'ora una "clausola" che prevede l'abolizione automatica dell'ISD allorquando si arriverà ad una regolamentazione della materia concordata a livello internazionale⁸.

Tutto ciò premesso, entriamo qui di seguito nel merito dello schema di provvedimento posto in consultazione, segnalando in appositi riquadri le proposte di modificazione e/o integrazione.

2. Le criticità riguardanti il periodo transitorio: proroga dei termini

Le prime criticità di fondo che questa nuova disciplina pone sono di carattere transitorio e riguardano, in particolare, l'avvio di questo regime.

I soggetti passivi del tributo sono individuati nei soggetti "esercenti attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo", avverano una duplice soglia dimensionale "nell'anno solare precedente" a quello di applicazione del tributo. Questa duplice soglia dimensionale attiene congiuntamente: i) ai ricavi complessivi "ovunque realizzati" di ammontare non inferiore ad euro 750 milioni e ii) ai ricavi "derivanti da servizi digitali" realizzati in Italia di ammontare non inferiore ad euro 5.500.000 (cfr. commi 35-bis e 36 dell'art. 1 della L. n. 145 del 2018). In conformità alla norma primaria, lo schema di provvedimento, al punto 1, lett. b), definisce soggetti passivi dell'imposta 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".

Le imprese che nel corso del periodo di imposta 2020 hanno conseguito ricavi a fronte della fornitura dei servizi digitali indicati al comma 37 della L. n. 145 del 2018 e che soddisfano i predetti requisiti dimensionali – requisiti che devono essere verificati, come visto, nel periodo di imposta 2019 – sono oggi chiamate (cfr. comma 42 dell'art. 1 della L. n. 145 del 2018):

⁸ Cfr. art. 1, comma 49-bis, L. n. 145 del 2018, ove è previsto che "i commi da 35 a 49 sono abrogati dalla data di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale".

- a versare – già il prossimo 16 febbraio 2021 – il tributo in relazione al periodo di imposta 2020, nonché
- a presentare, entro il 31 marzo 2021, la dichiarazione annuale dei ricavi derivanti dall'ammontare dei servizi tassabili forniti nel corso del 2020.

A questo riguardo, si sottolinea che l'ISD è stata istituita dalla legge n. 145 del 2018. Da allora, le imprese hanno atteso l'emanazione di un decreto interministeriale contenente le disposizioni di attuazione dell'imposta sui servizi digitali, come in origine previsto dal comma 45 dell'art. 1 della suddetta legge. Tale decreto, tuttavia, non è mai stato emanato, in quanto il citato comma 45 è stato successivamente abrogato ad opera dell'art. 1, comma 678, lett. l), della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

La possibile disciplina attuativa dell'ISD è stata resa nota solo lo scorso 16 dicembre 2020, attraverso la pubblicazione dello schema di provvedimento – previsto dal comma 46 dell'art. 1 della legge n. 145 del 2018 – oggetto della presente consultazione pubblica e contenente, quindi, disposizioni attuative non ancora definitive, su cui i contribuenti non possono a tutt'oggi fare affidamento.

Lo schema di provvedimento, in definitiva, è intervenuto con qualche ritardo rispetto alle prossime scadenze relative al versamento dell'imposta ed alla presentazione della dichiarazione e contiene delle prime indicazioni operative che, pur mostrando una loro sicura utilità, vengono conosciute solo ora dalle imprese interessate. Per molti aspetti, inoltre, lo schema di provvedimento – come diremo – non colma appieno le incertezze di fondo che caratterizzano la nuova imposta e questo, *in primis*, per quanto concerne l'individuazione dei servizi digitali rilevanti ai fini dell'ISD; servizi in ordine ai quali lo schema di provvedimento richiama in larga parte il dato normativo primario, senza fornire ulteriori chiarimenti.

Sarebbe quanto mai opportuno, quindi, che **i termini di scadenza** previsti per il mese di febbraio (per il versamento dell'ISD) e quello di marzo (per la presentazione della dichiarazione) venissero opportunamente **prorogati**, rinviando tali adempimenti **almeno di un semestre**. Naturalmente a tal fine sarà necessario intervenire con norma primaria.

Un secondo profilo di criticità, sempre sotto il profilo transitorio, riguarda la nuova contabilità *ad hoc* prevista dallo schema di provvedimento, che impone una serie di adempimenti contabili da rispettare mensilmente e che sono stati definiti solo dallo

schema di provvedimento in consultazione. Vero è che tali obblighi contabili mensili erano già stati previsti dall'art. 1, comma 44-*bis*, della L. n. 145 del 2018⁹, ma solo con il par. 8 dello schema di provvedimento ne sono stati disciplinati i contenuti e le modalità di tenuta e conservazione.

In particolare, il citato par. 8 impone alle imprese interessate dal nuovo tributo una serie di obblighi contabili di non poco conto e del tutto nuovi (cfr. le rilevazioni contabili richieste dal “*Prospetto analitico delle informazioni sui ricavi e sugli elementi quantitativi utilizzati per calcolare l'imposta*”, nonché la relazione integrativa denominata “*Nota esplicativa delle informazioni sui ricavi e sugli elementi quantitativi utilizzati per calcolare l'imposta*” di cui agli Allegati 1 e 2 allo schema di provvedimento). Viene ivi inoltre chiarito che tali informazioni devono essere su supporto informatico che garantisca l'inalterabilità e la conservazione dei dati registrati. Anche sotto questo profilo, quindi, occorre valutare l'opportunità di prorogare, per il primo periodo di applicazione del tributo, la scadenza dei termini – di versamento e di presentazione della dichiarazione – concedendo un maggior lasso temporale alle imprese per organizzare la predisposizione della nuova contabilità, presupposto indispensabile per adempiere correttamente ai nuovi obblighi imposti dalla disciplina in esame.

Occorre, comunque, che – per questo primo periodo di applicazione del tributo – vengano accettate contabilizzazioni non perfettamente in linea con tali prescrizioni e che, di conseguenza, **non vengano irrogate sanzioni** concernenti la non corretta tenuta delle scritture contabili, salvo ovviamente le ipotesi di assenza totale di una qualsiasi rilevazione contabile.

La questione transitoria più importante, tuttavia, riguarda l'identificazione dei soggetti passivi, posto che, come abbiamo visto, essa è correlata a dei parametri – ricavi ovunque realizzati nonché ricavi da servizi digitali realizzati in Italia, singolarmente o a livello di gruppo – da accertarsi con riferimento all'anno solare precedente a quello su cui è calcolato il prelievo: e, dunque, in questo avvio di regime, tali parametri attengono

⁹ Tale comma precisa che “*I soggetti passivi dell'imposta tengono un'apposita contabilità per rilevare mensilmente le informazioni sui ricavi dei servizi imponibili, così come gli elementi quantitativi mensili utilizzati per calcolare le proporzioni di cui al comma 40-ter. L'informazione sulle somme riscosse mensilmente precisa, ove necessario, l'importo riscosso in una valuta diversa dall'euro e l'importo convertito in euro. Le somme incassate in una valuta diversa dall'euro sono convertite applicando l'ultimo tasso di cambio pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea, noto il primo giorno del mese nel corso del quale le somme sono incassate*”.

al 2019, anno in cui le imprese non erano tenute a rilevarli. Vale a dire che le imprese interessate da questa nuova imposta sono oggi tenute a determinare l'ISD nell'an ricostruendo "retroattivamente" – e in tempi brevissimi – tutte le informazioni richieste.

Il problema – come correttamente rilevato già da Confindustria nel documento contenente le prime osservazioni sulla legge di bilancio 2020 – si pone principalmente per l'individuazione del secondo parametro relativo ai ricavi derivanti da servizi digitali realizzati in Italia, posto che questa soglia va acclarata con i criteri definitivamente fissati *ex post* e, in particolare, dai punti 3 e 4 dello schema di provvedimento.

Occorre porsi il problema, dunque, se in questo anno di avvio del regime non sia il caso di verificare questo parametro facendo riferimento alle **risultanze dello stesso anno 2020**, anziché all'anno 2019 o, quanto meno, di dare questa possibilità alle imprese che non sono in grado di fornire un'adeguata analisi per il 2019.

3. I soggetti passivi del tributo (punto 1 dello schema di provvedimento)

Al di là delle questioni che attengono al primo anno di avvio della nuova disciplina impositiva, anche "a regime" i soggetti passivi del tributo sono individuati, come detto, facendo riferimento alla già citata duplice soglia dimensionale di ricavi realizzati annualmente e, precisamente, "*nell'anno solare precedente*" a quello di applicazione del tributo.

L'adozione di questo criterio comporta, di conseguenza, che se nell'anno N-1 vengono superate le soglie dimensionali, nell'anno N la società sarà soggetta ad imposizione per i ricavi derivanti da servizi digitali realizzati in Italia in tale anno anche se inferiori alla soglia prevista. E comporta, inoltre, una certa possibile alternanza tra l'ingresso e la fuoriuscita dall'ambito applicativo dell'ISD, in considerazione della verifica delle soglie di anno in anno.

Si tratta, tuttavia, di un criterio avente finalità semplificatoria già previsto in altri regimi quali, ad esempio, quello relativo al *Country by Country Reporting* e, recentemente, preso in considerazione per il *Pillar 2*. Semmai, a questo proposito, la peculiarità dell'ISD nazionale è quella di porre riferimento (cfr. comma 36 dell'art. 1 della L. n. 145 del 2018) all'"*anno solare precedente*" a quello di applicazione del tributo, mentre nei già citati regimi è assegnata rilevanza, più correttamente, al "periodo d'imposta" precedente, così risolvendo a monte eventuali problematiche che ben potrebbero verificarsi in caso di gruppi di impresa con bilanci consolidati non coincidenti con l'anno

solare. In altri termini, nei suddetti regimi si pone riferimento alle risultanze dell'ultimo bilancio (consolidato) disponibile. Se si dovesse, invece, ai fini dell'ISD, far riferimento, letteralmente, ai ricavi dell'anno solare precedente, si dovrebbe prescindere da tali risultanze ove relative ad esercizi non coincidenti con l'anno solare ed adottare una rilevazione apposita. Il problema si pone – come vedremo – ove si aderisca alla tesi che i ricavi vadano assunti per competenza secondo le regole di bilancio e non per cassa, quanto meno con riferimento alla prima soglia dei 750 milioni di euro. Il punto sarà meglio chiarito nel prossimo paragrafo.

Qualche ulteriore problema può sorgere, inoltre, nell'assumere i ricavi consolidati di gruppo sulla base del bilancio consolidato redatto in conformità ai principi internazionali di informativa finanziaria e a un sistema nazionale di informativa finanziaria e ciò in ragione della possibile varietà di regole attinenti a tale informativa. Anche questa, tuttavia, è una tematica già emersa in altri regimi – quali appunto quelli sopra ricordati – e che si è ritenuto di tollerare, anche in considerazione del fatto che il riferimento di questi regimi ai gruppi di imprese con fatturato superiore a 750 milioni di euro seleziona naturalmente le società interessate fra le grandi multinazionali quotate, tenute all'applicazione degli IAS/IFRS o, comunque, all'applicazione di principi altrettanto efficaci e di comune accettazione.

Piuttosto, un problema rilevante attiene proprio all'assunzione di questo primo parametro; al parametro, cioè, consistente nel raggiungimento di ricavi complessivi di gruppo ovunque realizzati di ammontare superiore a 750 milioni di euro.

A questo proposito, il riferimento sembra operato a tutti i ricavi del gruppo, anche se attinenti ad attività non rientranti nell'ambito applicativo dell'imposta sui servizi digitali. Questo comporta che possano rientrare nel *range* applicativo dell'imposta gruppi che conseguono principalmente ricavi da attività estranee ai servizi *web*, con non poco documento proprio di gruppi nazionali che hanno il più delle volte uno sviluppo dei servizi *web* limitato e, tuttavia, ricavi complessivi superiori a 750 milioni di euro.

Si tratta, naturalmente, di una questione che riguarda la norma primaria e che quindi dovrebbe essere affrontata in una prospettiva *de iure condendo*. Occorre, tuttavia, valutare sin d'ora se non sia più corretto modificare il riferimento ai ricavi di qualsiasi fonte, per rendere più "selettiva" l'applicazione dell'ISD e ciò anche tenendo conto degli interessanti spunti che offre la giurisprudenza europea sul tema della selettività tra imprese residenti e non residenti; selettività che non sempre configurerebbe una discriminazione (cfr. CGUE, Grande Sezione, causa C-75/18 del 3 marzo 2020 e C-

482/18 del 3 marzo 2020)¹⁰. Abbiamo già ricordato che, ad esempio, nella versione francese della *web tax* questa soglia è riferita ai servizi digitali imponibili (cfr. nota 6) e probabilmente questa soluzione appare più razionale e costituzionalmente orientata, evitando l'applicazione della *web tax* a soggetti che integrano l'ammontare dei ricavi previsto per la prima soglia solo per la dimensione della loro attività in settori estranei al tributo.

Ciò che comunque andrebbe meglio chiarito già nel provvedimento in esame attiene al fatto che la duplice soglia dimensionale pone riferimento ai ricavi realizzati, mentre la base imponibile del tributo è diversamente costruita in quanto il par. 3.1 dello schema di provvedimento – completando evidentemente sul punto il comma 41 dell'art. 1 della legge n. 145 del 2018 – pone riferimento al principio “di cassa” e, cioè, ai corrispettivi effettivamente percepiti, allorché specifica che *“l'imposta si ottiene applicando l'aliquota*

¹⁰ Non si può dubitare che le soglie della *web tax* italiana sono esattamente le stesse della proposta di direttiva UE e fanno riferimento alle stesse (differenti) tipologie di ricavi: rispettivamente, il riferimento è posto ai ricavi globali del gruppo (ovunque e comunque prodotti nel mondo) per almeno 750 milioni di euro e ai “ricavi per servizi digitali” realizzati in Italia per 5,5 milioni; laddove i 5,5 milioni corrispondono esattamente all'11 per cento (pari alla percentuale italiana di contributo al PIL UE) dei 50 milioni di “ricavi per servizi digitali” realizzati nell'Unione e considerati nella proposta di direttiva. Il richiamo alle soglie dimensionali della proposta europea è riaffermato, ad esempio, anche nella Risposta del Governo alla interrogazione parlamentare del 26 giugno 2019 (Camera dei Deputati Risposta 26/6/2019 n. 5-02355), con riferimento alla disciplina antecedente le modifiche apportate dalla legge di bilancio 2020; risposta, tuttavia, che non è in alcun modo intervenuta in merito all'identificazione delle soglie.

Significativa, al riguardo, la Mozione parlamentare (*“Mozione sulla cosiddetta digital tax, l'imposta applicata sui ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali”* n. 1 -00313) presentata da Forza Italia il 14 gennaio 2020 e riformulata il 3/11/2020, laddove, con riferimento al nuovo testo, si lamenta proprio il fatto che – a differenza della ISD francese – si pone riferimento ai ricavi globali di qualsiasi fonte (come nella proposta di direttiva) anziché ai ricavi globali “da servizi digitali”, chiedendo di modificare la norma per non danneggiare le grandi imprese nazionali. Si tratta di un tema *de iure condendo*, che dovrà essere affrontato. La mozione, ad esempio, premette che le modifiche apportate dalla legge di bilancio *“non consentono di escludere dal campo di applicazione della norma le imprese diverse dagli over the top e, ancora una volta, quelle nazionali”*... *“diversamente dall'esempio francese ... il legislatore italiano ha lasciato invariati i parametri quantitativi e, soprattutto, qualitativi dei ricavi ai quali possa essere applicata la digital tax, imponendo a tutte le imprese che ricavano, congiuntamente, 750 milioni di euro dalle attività d'impresa complessivamente intese e 5,5 milioni di euro dalla fornitura di servizi digitali, di essere assoggettate all'imposta”* ... *“Spiace davvero che il Governo non abbia colto il grido di allarme di molte imprese italiane che saranno ingiustamente colpite dalla digital tax... La Francia ed altri Paesi hanno giustamente disegnato su misura ... la nuova imposta digitale per colpire quelle asimmetrie fiscali di cui godono i giganti del web, ovvero multinazionali che con il web creano, di fatto, pochissimi posti di lavoro, tantissimi profitti, ma che non restituiscono molto poco se non quasi nulla dal punto di vista tributario ai Paesi nei quali questi ricavi vengono realizzati; ... il Governo ha accolto al Senato come raccomandazione l'ordine del giorno del Gruppo Forza Italia presentato al disegno di legge di bilancio 2020 G/1586/148/5 con il quale si impegna a ‘chiarire che l'imposta sui servizi digitali si applichi esclusivamente ai soggetti esercenti attività d'impresa che generano ricavi, sia a livello nazionale sia a livello globale, da servizi digitali’* .. (ordine del giorno G/1586/148/5 dell'11 dicembre 2019, rimasto lettera morta perché gli emendamenti alla legge di bilancio 2020 furono tutti superati dalla richiesta di ‘fiducia’ sul testo complessivo). Quindi, la mozione *“impegna il Governo ad adottare ogni iniziativa normativa finalizzata ad escludere dal campo di applicazione della digital tax, come disciplinata dalla legge di bilancio 2020, le imprese nazionali sulla scia di quanto peraltro già previsto in altri Stati membri ...etc.”*.

del 3 per cento ai ricavi imponibili realizzati nel corso dell'anno solare. A tal fine rilevano i corrispettivi riscossi nel medesimo periodo da ciascun soggetto passivo dell'imposta". Ed è su questo tema che intendiamo svolgere qui di seguito alcune considerazioni.

4. Individuazione dei ricavi derivanti da servizi digitali (punti 1 e 3 dello schema di provvedimento)

Prima facie, il riferimento ai ricavi "incassati" sembrerebbe assumere rilevanza – peraltro avendo riguardo ad annualità diverse – sia come parametro per individuare i soggetti passivi, sia per determinare la base imponibile, per individuare, cioè, i corrispettivi al lordo dei costi, da assoggettare ad imposizione. Ma sul tema sia la norma primaria che lo schema di provvedimento in esame non forniscono chiare indicazioni.

Scendendo nel dettaglio, osserviamo quanto segue.

I "ricavi da servizi digitali" sono ricavi derivanti dall'effettuazione di servizi digitali, come definiti al punto 1, lett. h), *sub* (i), (ii) e (iii) (esclusi i servizi di cui ai punti 2.2 e 2.3) ovunque realizzati (punto 1, lett. i): definizione rilevante ai fini della determinazione della seconda soglia di accesso al regime.

I "ricavi imponibili" sono costituiti dai "ricavi da servizi digitali" effettivamente "percepiti" nel corso dell'anno solare nella misura percentualmente attribuibile al territorio dello Stato in base ai criteri del punto 3 (par. 1, lett. i): definizione rilevante ai fini della determinazione della base imponibile. Il Provvedimento non è del tutto chiaro in merito al momento di rilevazione, rispettivamente, dei "ricavi da servizi digitali" e dei "ricavi imponibili".

La seconda soglia di accesso al regime è superata, come già si è detto, quando "*nell'anno solare precedente a quello in cui sorge il presupposto impositivo*", i soggetti esercenti attività d'impresa "*realizzano ... 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 tenere conto dei ricavi derivanti dai servizi di cui ai punti 2.2. e 2.3*". Non è chiaro se, al riguardo, si debba fare riferimento al principio di competenza (come sembrerebbe desumibile dall'utilizzo del termine "realizzo") o al principio di cassa (per effetto del riferimento ai criteri del punto 3 in cui viene determinata la base imponibile). In ogni

caso è indifferente che il previsto ammontare – non inferiore a euro 5.500.000 – di ricavi da servizi digitali sia integrato (nell'anno solare precedente) singolarmente dal soggetto passivo oppure congiuntamente dal gruppo.

Ai fini della determinazione della base imponibile come disciplinata dal punto 3 – cui, come detto, pone riferimento lo stesso punto 1, lett. b) – il medesimo termine “realizzati” sembra talora sovrapporsi al termine “percepiti”. Anzitutto, il punto 1, lett. i) definisce come “ricavi imponibili” “i corrispettivi **percepiti**, nel corso dell'anno solare dai soggetti passivi, per l'effettuazione dei servizi digitali ovunque **realizzati**, limitatamente alla percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello Stato secondo i criteri individuati al punto 3”. Inoltre, il punto 3.1 individua la base imponibile nei “ricavi imponibili **realizzati** nel corso dell'anno solare. A tal fine rilevano i corrispettivi **riscorsi** nel medesimo periodo da ciascun soggetto passivo dell'imposta”. Sono esclusi i “ricavi **derivanti** dai servizi digitali resi a soggetti ... che si considerano controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante ai sensi dell'articolo 2359 c.c. nel medesimo anno solare” e sono, altresì, esclusi “i **corrispettivi** della messa a disposizione di un'interfaccia digitale che facilita la vendita di prodotti soggetti ad accise”.

Quanto al computo dei ricavi imponibili in relazione alle diverse tipologie di servizi digitali, viene stabilito che per i “servizi di cui al punto 1, lettera h) i), rilevano i **corrispettivi percepiti** dai soggetti passivi ... (punto 3.5); per i “servizi di cui al punto 1, lettera h) ii), rilevano i **corrispettivi versati** dagli utenti ...” (punto 3.6); mentre per i “servizi di cui al punto 1 lettera h) iii), rilevano i **corrispettivi derivanti** dalla trasmissione a titolo oneroso dei dati ...” (punto 3.7). Ed ancora, il punto 3.8 precisa che “il totale dei ricavi imponibili è il prodotto del totale dei servizi digitali ovunque **realizzati** per la percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello Stato”. Infine, al punto 5.1 si afferma che l'imposta deve essere versata entro il 16 febbraio dell'anno successivo a quello in “sono **realizzati** i ricavi imponibili”.

Si chiede al riguardo di chiarire quale sia il corretto criterio di imputazione a periodo. Se cioè – per questa seconda soglia – debba farsi riferimento al **principio di competenza** ai fini della determinazione (a livello di gruppo e per il periodo precedente a quello in cui sorge il presupposto) dei **ricavi** previste per l'accesso al regime; e debba, invece, farsi riferimento al **principio di cassa** ai fini della determinazione della base imponibile, assumendo i corrispettivi (relativi ai servizi in

the scope) ovunque percepiti, nel relativo anno solare, da ciascun singolo soggetto passivo per la quota attribuibile al territorio dello Stato¹¹. O, viceversa, se è al criterio di cassa che occorre far riferimento per entrambe le finalità, ai fini cioè tanto dell'individuazione dei ricavi imponibili, quanto alla realizzazione della seconda soglia di accesso al regime.

A favore di questa seconda tesi sembrerebbero militare alcune considerazioni.

L'imposta in questione è calcolata ripartendo i ricavi qualificati totali – incassati dal gruppo in tutto il mondo – in base ad un criterio di *apportionment* basato sul numero degli utenti italiani che abbiano interagito rispetto al totale degli utenti mondiali.

Si prescinde dal valore dei ricavi effettivamente realizzati in Italia. I ricavi effettivi derivanti dalle transazioni con soggetti italiani potrebbero essere di importo maggiore o minore rispetto a quello risultante dalla proporzione (che non si basa sui valori ma sul numero degli utenti italiani coinvolti rispetto al totale).

Questa impostazione si evince chiaramente dagli allegati allo schema di provvedimento ed, in particolare, dai dati richiesti nei prospetti mensili (cfr. allegato 1 dello schema di provvedimento). Da ciò consegue che:

- 1) il riferimento ai ricavi incassati nasce dall'esigenza di evitare di dover coordinare regole di competenza diverse a livello mondiale e di imporre, ad esempio, una rideterminazione dei ricavi mondiali secondo i criteri di competenza italiani¹²;
- 2) gli obblighi contabili (*i.e.*: registri informatici) riguardano i ricavi qualificati incassati a livello mondiale e le informazioni sugli utenti coinvolti. I prospetti mensili servono per effettuare periodicamente l'*apportionment* (convertendo in euro i ricavi mondiali incassati in altra valuta).

Ove si ritenesse esatta questa ricostruzione (che si discosterebbe dalla linea adottata dall'art. 4, par. 5, della proposta di direttiva UE, secondo cui *"i ricavi imponibili sono considerati ottenuti nel momento in cui divengono esigibili, a prescindere dal fatto che*

¹¹ Peraltro, qualora si volesse propendere per il criterio di competenza, andrebbe anche chiarito se ci si riferisce alla competenza fiscale o a quella civilistico-contabile.

¹² Il criterio di cassa consente, altresì, una più agevole e uniforme gestione del tributo dal momento che, in caso di adozione del criterio di competenza, i soggetti passivi con esercizio non coincidente con l'anno solare non potrebbero comunque fare affidamento sulle risultanze di bilancio e dovrebbero redigere un apposito rendiconto per determinare i ricavi mondiali (e quelli imponibili).

gli importi in questione siano stati effettivamente pagati”), dovrebbero essere meglio coordinati i termini (realizzo o percezione) utilizzati nei diversi passaggi, al fine di evitare incertezze e dovrebbe, altresì, essere esplicitamente chiarita la portata e l'attualità della risposta resa dall'Agenzia delle entrate il 13 gennaio 2020 al Forum dei Dottori Commercialisti, laddove era stato affermato che *“il ricavo è tassabile **quando** l'utente è localizzato in Italia secondo i criteri presuntivi definiti specificamente. Da tale circostanza emerge che, ai fini degli obblighi di dichiarazione del soggetto passivo che fornisce i servizi digitali, non rileva la data dell'incasso del corrispettivo del servizio fornito (principio di cassa), ma il momento in cui il predetto ricavo si considera tassabile”*.

Al riguardo, ci sembrerebbe altresì utile **sostituire al punto 4.1 dello schema di provvedimento** l'espressione *“un ricavo è imponibile **quando** il servizio digitale è fruito da utenti mediante l'utilizzo di un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato”* con l'espressione *“un ricavo è imponibile **se** il servizio digitale è fruito da utenti mediante l'utilizzo di un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato”*.

Peraltro, l'adozione del principio di cassa pone il problema di stabilire la corretta imputazione temporale delle eventuali variazioni, in aumento o in diminuzione, che si verificano in anni diversi rispetto a quello di applicazione del tributo. Se cioè tali variazioni rilevino nell'esercizio in cui si considerano realizzate le operazioni variare o, invece, in quello in cui si manifesta la variazione. Mentre, infatti, per le variazioni in aumento il principio di cassa sembrerebbe imporre una loro rilevanza nell'esercizio in cui sono pagati i corrispettivi corrispondenti alla variazione – prescindendosi, quindi, dalla data di esecuzione della prestazione – per le variazioni in diminuzione la questione appare più delicata, in quanto tali variazioni potrebbero trovare titolo in diverse cause (come, ad esempio, il venir meno dell'operazione, l'inadempimento o la concessione di sconti di periodo). D'altro canto, la rilevanza di tali variazioni in un esercizio piuttosto che in un altro, potrebbe avere conseguenze sostanziali molto importanti perché il loro computo in un dato esercizio potrebbe far scendere il contribuente al di sotto della soglia dimensionale cui è condizionata l'applicazione del tributo.

Sarebbe, quindi, opportuno che anche tale aspetto relativo alle variazioni in diminuzione fosse considerato e chiarito nello schema di provvedimento.

Con riguardo, invece, alla prima soglia – quella cioè dei ricavi complessivi di 750 milioni di euro – valevole ai soli fini dell'assunzione della qualifica di soggetto passivo – il riferimento al criterio di cassa appare meno sostenibile. Trattandosi, infatti, semplicemente di una soglia di ingresso che attribuisce rilevanza anche i ricavi realizzati da attività diverse dai servizi *web*, i ricavi da assumere dovrebbero essere quelli di competenza, così come previsto per il regime del CBCR.

Questo, però, pone il problema che abbiamo già segnalato nel paragrafo precedente e, cioè, che cosa fare per i ricavi rilevati per competenza nel bilancio relativo ad esercizi non coincidenti con l'anno solare. C'è da chiedersi, cioè, se questi ricavi vadano assunti sulla base delle risultanze di tale bilancio, o attraverso una rilevazione dei ricavi di competenza riferita all'anno solare e, dunque, sulla base di un'apposita contabilizzazione; il che appare un compito eccessivamente oneroso, soprattutto se si considera che stiamo facendo riferimento a ricavi derivanti anche da altre attività esercitate dal gruppo diverse dai servizi digitali astrattamente rilevanti ai fini dell'ISD.

Si chiede, quindi, se ai fini della soglia dei 750 milioni di euro i ricavi vadano individuati per competenza e se, a tal fine, essi vadano ricavati dai bilanci consolidati relativi all'anno precedente rispetto a quello oggetto di tassazione, ovvero sulla base di un'apposita rilevazione con riguardo ai ricavi di competenza dell'anno solare.

5. I servizi digitali (punti 1 e 2 dello schema di provvedimento)

Sull'ambito applicativo del tributo sono già state svolte da più parti una serie di osservazioni sia in merito alla non sempre facile distinzione tra servizi imponibili e servizi esclusi in presenza di prestazioni ibride e sia sulle difficoltà in alcune ipotesi di individuare la territorialità degli utenti (come, ad esempio, nel caso dei servizi di pubblicità su interfaccia digitali di terzi, laddove il soggetto che utilizza lo spazio messo a disposizione sul *web* di terzi per effettuare il servizio pubblicitario non sia in grado di conoscere il "traffico" degli utenti)¹³.

Si tratta di tematiche sulle quali lo schema di provvedimento non ci sembra che apporti esaustivi chiarimenti. Pur non soffermandoci in modo particolare su di esse, in quanto già evidenziate da altri interlocutori, segnaliamo alcune questioni che ci sono state rappresentate dalle imprese consociate.

¹³ Cfr. ad esempio il documento di Confindustria sulle prime osservazioni alla legge di bilancio 2020 e, precedentemente, sul documento *Iniziative europee per la tassazione dell'economia digitale. Contributo alla consultazione pubblica indetta dal Ministero dell'Economia e delle Finanze*, 27 Giugno 2018.

Ai sensi del punto 2.2 dello schema di provvedimento *“sono esclusi dall’ambito oggettivo dell’imposta i seguenti servizi: (...) d) la messa a disposizione di un’interfaccia digitale utilizzata per gestire: 1) i sistemi dei regolamenti interbancari previsti dal testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, o di regolamento o di consegna di strumenti finanziari”*.

Dovendo ricostruire l’ammontare totale dei ricavi rilevanti a livello mondiale, sarebbe opportuno chiarire se le esclusioni riguardino anche fattispecie analoghe rispetto a quelle espressamente menzionate ove previste da altri ordinamenti.

Ai sensi del punto 2.3 dello schema di provvedimento *“sono fuori dall’ambito applicativo della imposta anche le prestazioni di servizi accessori ad operazioni escluse di cui al punto 2.2”*.

Andrebbe chiarita la nozione di servizi accessori e, cioè, se si tratta di una accessorietà in senso tecnico o economico. Il chiarimento potrebbe essere fornito inserendo un’apposita definizione.

Ai sensi del punto 3.6 dello schema di provvedimento *“ai fini del computo dei ricavi imponibili, in relazione alla prestazione dei servizi di cui al punto 1, lettera h) ii), rilevano i corrispettivi versati dagli utenti dell’interfaccia digitale multilaterale, ad eccezione di quelli versati come corrispettivo della cessione di beni o della prestazione di servizi che costituiscono, sul piano economico, operazioni indipendenti dall’accesso e dall’utilizzazione del servizio digitale”*.

Sarebbe opportuna una migliore individuazione delle parti del corrispettivo escluse, con particolare riguardo alle prestazioni di servizi connesse alla transazione.

Il tema si pone soprattutto in relazione alla fattispecie in cui il soggetto titolare dell’interfaccia digitale sulla quale sono messi a disposizione beni di terzi possa essere considerato come prestatore di un servizio di intermediazione.

In questa ipotesi, qualora il soggetto in questione ceda il bene per un prezzo comprensivo delle spese di spedizione, è da chiedersi se debba ritenersi esclusa dal computo dei ricavi imponibili – oltre alla quota del corrispettivo riferibile al bene – anche la parte del corrispettivo che remunera i costi di spedizione perché il servizio di trasporto si sarebbe reso necessario (e sarebbe stato messo a disposizione del

cliente) comunque, anche in caso di cessione al di fuori dell'interfaccia digitale o di una vendita diretta *online* da parte della stessa impresa fornitrice del bene.

Non è chiaro, altresì, se e fino a che punto, sempre in questa ipotesi, debba escludersi anche la parte del corrispettivo corrispondente alle spese del servizio di pagamento utilizzato dall'acquirente (ad esempio, la commissione applicata dal fornitore dei servizi di pagamento digitale o quella richiesta dal circuito delle carte di credito). A ben vedere, anche questo servizio si sarebbe reso necessario in caso di vendita diretta *online* da parte della stessa impresa fornitrice tramite una piattaforma digitale propria, in modo non dissimile rispetto a quanto accade per le spese di trasporto.

Del resto, le spese relative ai servizi in questione potrebbero essere oggetto di separato addebito rispetto al corrispettivo del bene/servizio principale intermediato dal fornitore dell'interfaccia digitale.

La questione è particolarmente rilevante per una corretta determinazione della base imponibile.

Una tematica più generale su cui ci preme fermare l'attenzione più da vicino riguarda il concetto di servizi digitali.

Come rilevato in precedenza, l'ISD nazionale sembra mutuare le proprie caratteristiche di fondo dal tributo ipotizzato nella proposta di direttiva del Consiglio COM(2018)148 *final*, relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali.

L'impostazione di principio della direttiva – lo abbiamo rilevato in varie occasioni – risiede nella particolare “struttura triangolare” dell'imposta con tre differenti “attori” e, cioè, la grande impresa digitale, gli utilizzatori delle piattaforme e i clienti che pagano per i servizi ricevuti, anche agendo da Stati membri diversi. In tale contesto europeo, in particolare, *“i servizi che rientrano nell'ambito di applicazione dell'ISD sono quelli per i quali la partecipazione degli utenti a un'attività digitale costituisce un contributo fondamentale per l'impresa che svolge tale attività e che le permette di ottenerne dei ricavi”* e ciò in quanto *“l'elemento soggetto a tassazione sono i ricavi ottenuti dalla monetizzazione del contributo degli utenti, non la partecipazione degli utenti in sé”*.

Nella prospettiva europea, infatti, rilevano soltanto i diversi modi in cui “la partecipazione degli utenti può contribuire al valore di un’impresa” digitale¹⁴.

Se si segue questa “filosofia” di fondo, il provvedimento dell’Agenzia dovrebbe chiarire meglio che cosa si intende per servizi digitali e, in particolare, per servizi di intermediazione attraverso il *web*, escludendo tutte quelle attività che – ancorché collegate ad un’interfaccia digitale – non sono direttamente volte a “catturare”, “utilizzare” o “veicolare” il contributo degli utenti.

In termini più chiari, risulta assente la definizione di “servizio di intermediazione digitale” e di “funzioni di intermediario” ai fini della più puntuale individuazione dei servizi digitali consistenti nella “messa a disposizione di un’interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi” (cfr. punto 1, lett. h), sub (ii) dello schema di provvedimento).

Tenuto conto che l’ISD nazionale trae ispirazione – come detto – dalla proposta di direttiva UE, si potrebbe fare riferimento alla definizione contenuta nel considerando n. 13 di tale proposta, secondo cui “per stabilire se un fornitore venda beni o servizi online per proprio conto o se fornisca servizi di intermediazione si dovrà tenere conto della sostanza giuridica ed economica di un’operazione, quale risulta dagli accordi conclusi tra le parti interessate. Ad esempio, un fornitore di un’interfaccia digitale sulla quale sono messi a disposizione beni di terzi potrebbe essere considerato prestatore di un servizio di intermediazione (ovvero la messa a disposizione di un’interfaccia digitale multilaterale) in cui non viene assunto alcun rischio d’inventario significativo o in cui è la terza parte che fissa, di fatto, il prezzo di tali beni”.

In aggiunta a tali elementi si potrebbe avere, altresì, riguardo alla circostanza che il fornitore dell’interfaccia digitale sia o meno esposto al “rischio di credito” per l’importo che il cliente deve pagare in corrispettivo dei beni o servizi, alla forma di commissione del corrispettivo versato allo stesso fornitore o, ancora, al fatto che la responsabilità primaria dell’esecuzione del contratto gravi non sul fornitore dell’interfaccia digitale, ma sul soggetto terzo¹⁵.

¹⁴ Nella proposta di direttiva veniva chiarito che “l’impostazione prescelta per questa opzione è un’imposta con un ambito di applicazione ristretto, da riscuotere sui ricavi lordi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali per i quali la creazione di valore da parte degli utenti svolge un ruolo fondamentale, e in cui soltanto le imprese situate al di sopra delle due soglie basate sui ricavi sarebbero considerate soggetti passivi debitori dell’imposta”.

¹⁵ In questo senso si veda il par. B37 del principio contabile IFRS 15 di cui al Regolamento UE 2016/1905 del 22 settembre 2016, secondo cui: “elementi indicatori del fatto che l’entità agisce in qualità di

Venendo, poi, ai casi concreti nei quali occorre verificare questo concetto, ci sono state segnalate dalle nostre consociate alcune fattispecie meritevoli di considerazione. Nel contesto, ad esempio, della prima tipologia di servizi rilevanti ai fini della ISD non è chiaro se rientri o meno anche l'attività di "intermediazione" di un soggetto che, sul piano sostanziale, opera in modo non difforme da un ordinario agente pubblicitario, secondo un modello di acquisto e vendita (*buy & sell*) di spazi pubblicitari e che, quindi, si limita a comprare spazi pubblicitari per conto del cliente al fine di garantire un miglior prezzo presso il fornitore. Tale attività di intermediazione, a ben guardare, dovrebbe esulare dal concetto di "intermediario digitale", mancando la "veicolazione" o la "collocazione" della pubblicità su una piattaforma *web* ad opera dell'imprenditore che agisce secondo il modello *buy & sell*. Tale soggetto, infatti, si limita ad intermediare, al di fuori di una piattaforma *web*, la compravendita di spazi pubblicitari. Dovrebbe trattarsi, in buona sostanza, di un'intermediazione "non digitale" ai fini dell'ISD.

In particolare, la "veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia" è definita come "quel servizio specifico delle piattaforme *web* che trasferiscono su siti di terzi o ospitano pubblicità mirata, percependo un corrispettivo per tale intermediazione o per tale prestazione" (cfr. punto 1, lett. I) dello schema di provvedimento).

Tale definizione si riferisce a due diverse tipologie di servizi, vale a dire:

- i. servizio di «collocamento diretto» della pubblicità mirata da parte della piattaforma *web*, che ospita su di essa la pubblicità mirata;
- ii. servizio di «intermediazione» da parte della piattaforma *web*, che trasferisce su siti di terzi la pubblicità mirata.

Entrambi tali servizi rientrano nel perimetro applicativo dell'imposta: il punto 3.5 dello schema di provvedimento chiarisce, infatti, che concorrono alla formazione dei ricavi imponibili 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

rappresentante (e che pertanto non ha il controllo sul bene o servizio prima che sia fornito al cliente) possono essere i seguenti: a) la responsabilità primaria dell'esecuzione del contratto incombe al terzo; b) l'entità non è esposta al rischio di magazzino prima o dopo che il cliente ha ordinato i beni, durante la spedizione o in caso di resa; c) l'entità non ha alcun margine nel fissare i prezzi dei beni o servizi del terzo e pertanto il beneficio che può trarre da tali beni o servizi è limitato; d) il corrispettivo versato all'entità assume la forma di una commissione; e e) l'entità non è esposta al rischio di credito per l'importo che il cliente deve pagare in cambio dei beni o servizi del terzo".

soggetti passivi dell'imposta che ospitano nel sito web tale contenuto pubblicitario". Sebbene l'ISD nazionale risulti ispirata all'imposta sui servizi digitali di cui alla proposta di Direttiva della Commissione europea del 21 marzo 2018, COM (2018) 148¹⁶, il legislatore italiano si è, quindi, discostato dall'impostazione adottata in sede europea ed ha ritenuto di assoggettare ad imposizione tanto il servizio di «collocamento diretto», quanto quello di «intermediazione»¹⁷.

Mentre la fattispecie di «collocamento diretto» *sub* (i) risulta definita in modo chiaro, sarebbe opportuno precisare meglio i contenuti della fattispecie di «intermediazione» *sub* (ii). In particolare, sarebbe opportuno chiarire che il servizio di «intermediazione» deve essere svolto non solo dalla piattaforma *web*, ma anche attraverso la piattaforma *web*, nel senso che la piattaforma *web* deve essere utilizzata da chi presta il servizio di «intermediazione» per realizzare il trasferimento della pubblicità mirata su siti di terzi. Si tratta di precisazione che discende dalla *ratio* dell'imposta, che è rivolta a colpire i soli servizi nei quali *"il contributo degli utenti alla creazione di valore per un'impresa è più significativo"*¹⁸. Se così è, infatti, l'imposta dovrebbe colpire unicamente quei servizi di «intermediazione» nei quali la piattaforma *web* riceva gli accessi degli utenti e realizzi poi il trasferimento degli stessi utenti su siti di terzi rendendoli destinatari di messaggi di pubblicità mirata. È solo in tal caso, infatti, che si assiste ad una creazione di valore da parte degli utenti per la piattaforma *web*, mediante l'accesso che essi effettuano alla piattaforma *web*; valore che viene poi «monetizzato» dalla piattaforma *web* sotto forma di corrispettivo del servizio di «intermediazione» che essa rende a favore del soggetto che diffonde il messaggio pubblicitario.

Si propone, pertanto, di chiarire il punto 1, lett. l), dello schema di provvedimento, modificando la definizione di veicolazione come segue: ***“quel servizio specifico delle piattaforme web che ospitano pubblicità mirata percependo un corrispettivo per tale prestazione ovvero che trasferiscono, attraverso la stessa piattaforma web, pubblicità mirata su siti di terzi e ospitano pubblicità mirata, percependo un corrispettivo per tale intermediazione e per tale prestazione*** [in grassetto le parole

¹⁶ Come confermato, peraltro, dalla relazione di accompagnamento all'art. 84 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (c.d. legge di Bilancio 2020).

¹⁷ Per la diversa impostazione adottata dalla proposta di Direttiva COM (2018) 148 si veda l'art. 3, par. 3 della proposta di Direttiva, secondo cui *"quando l'entità che colloca la pubblicità non possiede l'interfaccia digitale, si considera che tale entità, e non il proprietario dell'interfaccia, fornisca un servizio rientrante nella lettera a)".*

¹⁸ Si veda il documento della Commissione europea del 21 marzo 2018, COM (2018) 148, *Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*, p. 5.

aggiunte, in barrato le parole cancellate]”.

Analoghe considerazioni possono essere svolte in relazione alla seconda tipologia di servizi rilevanti ai fini dell'ISD: a questo proposito, infatti, non è chiaro se rientri o meno nell'ambito del concetto di intermediazione digitale anche l'attività di “messa a disposizione” di un'interfaccia digitale multilaterale che si concretizzi, *sic et simpliciter*, nel fornire ai propri clienti un servizio di gestione tecnica “a tutto campo” di un sito *web*. In tale ipotesi, il sito si presenta formalmente come sito *web* del cliente, ma è gestito interamente – dal supporto tecnologico, alla logistica, inclusi i sistemi di pagamento *online* – dall'intermediario. In questa prospettiva, oltre all'esatta comprensione di ciò che si intende per intermediario digitale ai fini dell'ISD, rileva anche la corretta definizione di “messa a disposizione” di una piattaforma digitale “multilaterale” e, cioè, se in tale ambito rilevi anche l'attività che si sostanzia nel fornire la tecnologia e le applicazioni necessarie affinché la piattaforma possa funzionare; attività che, a ben guardare, non si distingue, nella sostanza, da quella di un ordinario fornitore di servizi a carattere tecnologico e anche in questo caso, quindi, si pone il dubbio che si sia in presenza di un'intermediazione “non digitale” ai fini dell'ISD. Nella proposta di direttiva, peraltro, questa tipologia di servizi digitali rileva in ragione della “*partecipazione attiva e continuativa degli utenti sulle interfacce digitali multilaterali, che si basano sugli effetti di rete in cui, in generale, il valore del servizio aumenta in funzione del numero di utenti che utilizzano l'interfaccia. Il valore di tali interfacce risiede nei collegamenti tra gli utenti e nelle interazioni tra di essi, nel corso dei quali gli utenti spesso caricano e condividono informazioni all'interno della rete*”.

In definitiva, sarebbe opportuno definire con maggiore precisione la nozione di “*interfaccia digitale multilaterale*” ai fini di una più puntuale individuazione dei servizi digitali consistenti nella “*messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi*” (punto 1, lett. h), *sub* (ii) dello schema di provvedimento).

Il punto 1, lett. g), dello schema di provvedimento definisce l’“*interfaccia digitale multilaterale*” come “*qualsiasi software, compresi i siti web o parte di essi e le applicazioni, anche mobili, accessibili agli utenti, attraverso cui questi ultimi possono caricare e condividere contenuto digitale con altri utenti, facilitando le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra i medesimi*”.

Tenuto conto della *ratio* dell'imposta e del suo essere rivolta a colpire i soli servizi nei quali *"il contributo degli utenti alla creazione di valore per un'impresa è più significativo"*, sarebbe opportuno precisare che tra i servizi digitali assoggettati al tributo non rientrano quelli di fornitura di *software* e altre piattaforme tecnologiche a soggetti titolari di siti *web* o applicazioni su cui appaiano i segni distintivi (ad esempio, marchi) riferibili a tali ultimi soggetti ovvero ai beni o servizi da questi forniti. In altri termini, nel caso di un soggetto che si limiti a fornire al suo committente una piattaforma tecnologica su cui vengono caricati e condivisi contenuti digitali dello stesso committente (ad esempio, beni o servizi forniti dal committente) rendendo il sito *web* o l'applicazione riconoscibile e riconducibile allo stesso committente (attraverso il nome di dominio e/o attraverso la visualizzazione di marchi e/o altri segni distintivi dell'impresa del committente o di suoi beni o servizi), si assiste alla mera fornitura di un servizio tecnico da parte del primo soggetto, che non ricava alcun valore dall'accesso degli utenti alla piattaforma messa a disposizione del committente e si limita a percepire un corrispettivo per il servizio di fornitura della piattaforma tecnologica che in alcun modo è influenzato dagli accessi degli utenti alla piattaforma. Alla luce di ciò, ed in coerenza con la *ratio* del tributo, sarebbe opportuno chiarire che tali servizi di fornitura di una piattaforma tecnologica ad un committente – servizi, vale ripetere, di natura squisitamente tecnica – non rientrano nell'ambito di applicazione del tributo.

Si propone, pertanto, di modificare la definizione di "interfaccia digitale multilaterale" di cui al punto 1, lett. g), dello schema di provvedimento come segue: *"per "interfaccia digitale multilaterale" s'intende qualsiasi software, compresi i siti web o parte di essi e le applicazioni, anche mobili, accessibili agli utenti, attraverso cui questi ultimi possono caricare e condividere contenuto digitale con altri utenti, facilitando le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra i medesimi, **con esclusione dei software ed altre piattaforme tecnologiche forniti a soggetti titolari di siti web o applicazioni contraddistinti da segni distintivi riconducibili a tali soggetti ovvero ai beni o servizi da questi forniti**"* (in grassetto le parole aggiunte).

6. Base imponibile e determinazione dell'imposta (punti 3 e 4 dello schema di provvedimento)

Anche la determinazione del tributo domestico sembra seguire l'impostazione della proposta di direttiva europea: il prelievo del 3 per cento sui ricavi lordi appare volto ad ottenere un gettito che tende ad avvicinarsi – anche se con tutte le approssimazioni del

caso – a quello che si sarebbe ottenuto introducendo un'imposta diretta e con aliquota ordinaria sui profitti "netti". Ciò nondimeno, l'ISD domestica si configura come imposta indiretta, così da escludere eventuali contrasti con i trattati contro le doppie imposizioni (che si occupano delle sole imposte sui redditi e sul patrimonio).

A questo riguardo, un aspetto che non può essere trascurato attiene alla deducibilità dell'imposta sui servizi *web* dal reddito d'impresa imponibile. Il tema investe, ovviamente, i contribuenti soggetti a tale tributo che producono redditi di impresa tassabili in Italia e si pone proprio perché questa imposta, riguardando i ricavi "al lordo" dei costi, non è un'imposta sul reddito e, anche ove introdotta con le medesime caratteristiche da un altro Stato, non genererebbe crediti d'imposta neanche in ambito convenzionale.

Per tali ragioni sarebbe opportuno che l'ISD venga considerata come onere deducibile nella determinazione del reddito imponibile tassabile in Italia. D'altronde, il principio di inerenza dovrebbe, di per sé, condurre a questa conclusione, ma sembra opportuno che tale possibilità sia espressamente prevista nel contesto dell'ISD domestica – a tutela soprattutto delle nostre imprese – e in questo senso il punto 3.1 del provvedimento in consultazione potrebbe essere la sede idonea per recare questa precisazione, tramite una specifica disposizione che confermi **la deducibilità dell'ISD dalle imposte sui redditi**¹⁹.

Quanto, poi, alle modalità di determinazione del tributo in relazione alle tre diverse tipologie di servizi digitali rilevanti per l'ISD, occorre scongiurare possibili fenomeni di doppia imposizione che si verificano in particolare tanto con riguardo alla prima tipologia di servizi digitali considerati dall'ISD (ove rilevano tanto i corrispettivi dei soggetti passivi che si occupano di collocare la pubblicità, tanto dei soggetti passivi che la ospitano sul proprio sito *web*), quanto nell'ipotesi di servizi realizzati attraverso interfaccia digitale multilaterale. Nella proposta di direttiva c'era piena consapevolezza

¹⁹ Nel contesto della proposta di direttiva europea avevamo osservato che, al fine di escludere in radice la possibilità che questo nuovo tributo potesse essere percepito come una duplicazione impositiva per le imprese residenti in uno Stato membro che sono, nel contempo, soggetti passivi della *corporate tax* e dell'ISD in relazione ai servizi rilevanti, il considerando 27, molto opportunamente, invitava gli Stati membri a consentire la deduzione dell'ISD dalla base imponibile dell'imposta sul reddito.

La disciplina dell'ISD domestica non sancisce l'indeducibilità e non esistono preclusioni di ordine sistematico in tal senso, non trattandosi di un'imposta sul reddito né di un'imposta per la quale è prevista la rivalsa, anche facoltativa: l'art. 99, comma 1, del TUIR prevede, infatti, che *"le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento"*.

di tale eventualità e si volevano fermamente evitare possibili effetti "a cascata" del tributo e fenomeni di doppia imposizione degli stessi ricavi (cfr. art. 3, par. 3, della proposta di direttiva)²⁰.

In altri termini, fermo rimanendo il principio della tassazione dei ricavi al lordo dei costi, dovrebbe tuttavia non rilevare la parte di ricavi incassati che corrisponde a costi sostenuti per altri servizi *web* autonomamente assoggettabili ad imposizione.

Passando ad altro profilo, il punto 3.2 dello schema di provvedimento riprende la disposizione della legge istitutiva secondo cui i ricavi imponibili sono assunti al lordo dei costi sostenuti per la fornitura dei servizi digitali, ma al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette.

Sarebbe opportuno che la norma fosse esplicitata per chiarire quali sono le imposte indirette da scomputare dalla base imponibile e, in particolare, se le imposte indirette cui fa riferimento il provvedimento siano quelle che incidono sull'entità del corrispettivo pagato dagli utenti in tutto il mondo (IVA o altre imposte equivalenti dovute in altri Paesi e non altre).

7. Obblighi contabili, rimborsi, solidarietà (punti da 5 a 10 dello schema di provvedimento)

Per quanto riguarda l'accertamento, le sanzioni, la riscossione e il relativo contenzioso, il legislatore ha operato un integrale rinvio alle disposizioni previste in materia di imposta sul valore aggiunto, in quanto compatibili (art. 1, comma 44, della legge 145 del 2018). Lo schema di provvedimento, poi, con riguardo alla conservazione della neointrodotta contabilità *ad hoc* richiama, altresì, la normativa IVA (punto 8.6).

²⁰ Cfr. considerando 11 della proposta di direttiva ove veniva rilevato che "i servizi consistenti nella collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità di un cliente mirata agli utenti di tale interfaccia dovrebbero essere definiti non con riferimento al proprietario dell'interfaccia digitale mediante la quale la pubblicità compare sul dispositivo dell'utente, bensì con riferimento all'entità che rende possibile la comparsa della pubblicità su tale interfaccia. Ciò in quanto il valore per l'impresa che colloca un annuncio pubblicitario di un cliente su un'interfaccia digitale è dato dal traffico degli utenti e dai dati degli utenti di cui si tiene generalmente conto ai fini della collocazione dell'annuncio, a prescindere dal fatto che l'interfaccia sia di proprietà dell'impresa stessa o di una terza parte che prende in affitto lo spazio digitale in cui comparirà la pubblicità. Tuttavia, è opportuno chiarire che qualora il fornitore del servizio pubblicitario e il proprietario dell'interfaccia digitale siano entità distinte, non si dovrebbe considerare che quest'ultimo abbia fornito un servizio imponibile ai fini dell'ISD. Ciò per evitare possibili effetti a cascata e la doppia imposizione degli stessi ricavi".

Tuttavia, il richiamo alla disciplina IVA non concerne i termini entro i quali devono essere effettuate le rilevazioni contabili: a tale fine, infatti, il punto 8.1 dello schema di provvedimento precisa che le informazioni rilevanti ai fini dell'ISD devono essere rilevate in contabilità "mensilmente".

Sembra necessario dare al contribuente un congruo termine per rilevare i dati mensili: dal momento che il presupposto è costituito dai corrispettivi realizzati, e cioè pagati dai clienti, il contribuente deve avere il tempo necessario per verificare i pagamenti ricevuti ed effettuare le conseguenti annotazioni.

Peraltro, il successivo punto 8.5 chiarisce che *"i prospetti analitici contenenti le informazioni sui ricavi e gli elementi quantitativi mensili di cui al punto 8.1 devono essere redatti entro il termine di versamento dell'imposta"*. La previsione si dimostra molto opportuna perché permette al contribuente di disporre di un lasso temporale ragionevole per effettuare le prescritte rilevazioni. Non è chiaro se essa possa essere utilizzata anche per annotare entro il termine della dichiarazione le operazioni mensili o se l'annotazione di queste operazioni debba temporalmente essere effettuata mese per mese, *rectius* – se si accettano le considerazioni del punto precedente – mese per mese ma con un congruo termine per verificare i pagamenti ricevuti.

Il rinvio alla disciplina dell'IVA non riguarda, altresì, la materia dei rimborsi: il richiamo riguarda infatti, la riscossione e l'accertamento che, nel D.P.R. n. 633 del 1972 sono disciplinati nel titolo IV, mentre le norme sui rimborsi sono nel titolo II. La bozza del provvedimento, in proposito, chiarisce (cfr. par. 10) che *"i rimborsi delle eccedenze di versamento dell'imposta sono richiesti tramite la dichiarazione di cui al punto 6.1"* e che tali rimborsi *"sono disposti con le modalità di cui al decreto del Ministero delle Finanze 22 novembre 2019"*.

Sarebbe utile chiarire che, qualora il credito non emerga dalla dichiarazione originaria o non sia stato chiesto a rimborso in tale sede, è comunque ammessa la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore e, in questo senso, si potrebbe interpretare il par. 6.3, ove viene specificato che *"si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nel regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322"*.

Lo schema di provvedimento non si esprime, inoltre, sulla possibilità di utilizzare l'eventuale eccedenza a credito in compensazione con altre imposte, anziché di richiederne il rimborso.

A questo proposito, sarebbe, per la verità, opportuno precisare espressamente se tali eccedenze di imposta possano essere anche fatte valere in dichiarazione mediante **compensazione**; possibilità che sembra implicitamente ammessa dal punto 5.2 dello schema di provvedimento che pone riferimento all'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997 per quanto concerne le modalità di versamento e, quindi, all'utilizzo del modello F24 che dovrebbe consentire di effettuare compensazioni "orizzontali").

Quanto ai profili attinenti all'accertamento dell'ISD merita soffermare l'attenzione sulla previsione relativa alla responsabilità solidale di cui al punto 9.1 dello schema di provvedimento, in base al quale *"i soggetti residenti nel territorio dello Stato, che alla fine dell'anno solare in cui sono realizzati i ricavi imponibili appartengono allo stesso gruppo dei soggetti passivi non residenti, diversi da quelli stabiliti in uno Stato non collaborativo e privi di una stabile organizzazione in Italia, sono solidalmente responsabili con questi ultimi per il versamento dell'imposta dovuta*

Lo schema di provvedimento sembra stabilire che se un soggetto passivo risiede in un Paese collaborativo e ci sono altre società del gruppo in Italia queste ultime sono tutte solidalmente responsabili. Se invece questo stesso soggetto passivo estero è stabilito in uno Stato non collaborativo (ed è altresì privo di stabile organizzazione in Italia) e ci sono altre società del gruppo in Italia, queste ultime non sono responsabili solidalmente del versamento dell'imposta. L'unico responsabile solidale è il suo rappresentante fiscale in Italia.

Questa ricostruzione non appare razionale ma, probabilmente, si tratta di una conseguenza della formulazione della norma primaria: il secondo periodo dell'art. 1, comma 43, della L. n. 145 del 2018, infatti, è stato inserito dalla L. n. 160 del 2019, ma non è stato coordinato con il terzo periodo, che contempla per l'appunto, la responsabilità solidale. Probabilmente, questa criticità potrebbe essere risolta attraverso un'interpretazione sistematica, estendendo la previsione del terzo periodo ai soggetti menzionati nei primi due periodi e non solo a quelli contemplati nel primo²¹.

²¹ Ai sensi del comma 43 *"I soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato e di un numero identificativo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, che nel corso di un anno solare realizzano i presupposti indicati al comma 36 devono fare richiesta all'Agenzia delle entrate di un numero*

identificativo ai fini dell'imposta sui servizi digitali. La richiesta è effettuata secondo le modalità previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 46. I soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, stabiliti in uno Stato diverso da uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo con il quale l'Italia non ha concluso un accordo di cooperazione amministrativa per la lotta contro l'evasione e la frode fiscale e un accordo di assistenza reciproca per il recupero dei crediti fiscali, devono nominare un rappresentante fiscale per assolvere gli obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta sui servizi digitali. I soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo dei soggetti di cui al primo periodo sono solidalmente responsabili con questi ultimi per le obbligazioni derivanti dalle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali".