

Oggetto: Osservazioni sullo schema di provvedimento relativo all'imposta sui servizi digitali

Spett.le Agenzia delle Entrate,

Laboratorio Fiscale (di seguito "Laboratorio") ringrazia per l'opportunità che viene fornita di sottoporre alla Vostra attenzione commenti e considerazioni in merito allo schema di provvedimento relativo all'imposta sui servizi digitali (di cui all'art. 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall'art. 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 - di seguito, per brevità "Articolo 1") (di seguito, lo "Schema di provvedimento").

La materia è caratterizzata da una notevole complessità tecnica nonché da una vasta combinazione di rapporti e comportamenti. In tale situazione è comprensibile come l'introduzione di una nuova imposta si accompagni ad una serie di dubbi in merito all'assoggettabilità alla stessa ed alla determinazione della base imponibile, per la soluzione dei quali i contribuenti saranno costretti alla modifica delle procedure informatiche che consentono la raccolta e l'analisi di una considerevole serie di dati.

In considerazione dei ristretti tempi le nostre osservazioni verranno limitate agli aspetti che ci sembrano maggiormente significativi.

1. Definizioni

1.1. Definizione di "soggetto passivo d'imposta" e di "gruppo" – lett. b) e d)

La normativa in materia di imposta sui servizi digitali (di seguito anche "**DST**") prevede il superamento delle seguenti soglie affinché si possa essere considerati soggetti passivi d'imposta:

- Euro 750 milioni di ricavi ovunque realizzati; **e**
- Euro 5.5 milioni di ricavi derivanti da servizi digitali realizzati nel territorio dello Stato.

I soggetti, fiscalmente residenti o non residenti in Italia, che eccedono le sopra indicate soglie nel precedente anno solare, singolarmente o a livello di gruppo, sono tenuti ad ottemperare agli obblighi previsti in materia di DST.

Nello Schema di provvedimento viene fornita la seguente definizione di soggetto passivo d'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’*** (enfasi aggiunta).

Per quanto riguarda la definizione di “gruppo” la lett. d) del punto 1) prevede che rientrino in tale concetto:

“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”.

➤ OSSERVAZIONI

● **“Livello di gruppo” da tenere in considerazione per la verifica delle soglie**

Il riferimento al gruppo nel suo complesso potrebbe creare difficoltà e discriminazioni nel caso in cui i membri di un gruppo siano coinvolti in molteplici attività, non limitate alla prestazione di servizi digitali.

Sembrerebbe opportuno che con riferimento ai gruppi multinazionali che operano in una varietà di business (digitali e non), il test si riferisca esclusivamente alle attività che il gruppo svolge nel settore dei “servizi digitali” (così come definiti al punto 1, lett. h)).

Incidentalmente si segnala che tale approccio sarebbe analogo a quello adottato nel Regno Unito e in Francia.

● **Parametri cui fare riferimento per la verifica delle soglie**

I parametri cui fare riferimento per determinare il superamento delle soglie non risultano del tutto chiari.

Il punto 1, lett. b) si riferisce ai ricavi “realizzati”, tali essendo, come emerge dai successivi punti, quelli “riscossi” o “percepiti” evocandosi così un criterio di “cassa”.

Tuttavia la definizione di gruppo fornita al punto 1, lett. d), fa specifico riferimento al bilancio consolidato. Tale definizione sembrerebbe, quindi, rilevare al solo fine di determinare il perimetro delle entità da considerare ai fini del computo delle soglie.

Si ritiene opportuna una conferma di quale sia l'interpretazione corretta.

Qualora l'intenzione sia di fare riferimento ai ricavi da bilancio consolidato, si osserva che:

- tale criterio non risulta omogeneo rispetto a quello utilizzato a fini della soglia di cui al romanino (ii)
- sia difficile ipotizzare la disponibilità di dati consolidati a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di imposizione in quanto è di tutta evidenza che il consolidamento di dati di bilancio richiede tempistiche ben più lunghe.

1.2. Base Imponibile - Corrispettivi da pubblicità mirata - Punto 3.5

Lo Schema di provvedimento definisce “veicolazione” 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”.

Coerentemente, secondo lo Schema di provvedimento i ricavi imponibili sono costituiti dai corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell'imposta che si occupano di collocare il contenuto pubblicitario mirato su siti di terzi e dai corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell'imposta che ospitano nel sito web tale contenuto pubblicitario.

➤ OSSERVAZIONI

Posto che viene fatto rientrare nell'ambito della definizione di “veicolazione” anche il caso in cui il prestatore del servizio digitale operi quale sorta di intermediario tra il soggetto che mette a disposizione lo spazio e l'inserzionista, si segnala che nella pratica i soggetti che si limitano a collocare pubblicità su siti di terzi operano, generalmente, con rapporti di c.d. revenue sharing. In tali rapporti, il soggetto che offre il servizio di collocamento tipicamente raccoglie i relativi proventi per poi rimettere la quota di competenza al publisher (ossia il soggetto che mette a disposizione lo spazio) trattenendo una parte dei proventi a titolo di intermediazione.

Lo Schema di provvedimento riconosce tale tipologia di rapporti ammettendo, nella lettera l) del punto 1) in commento, che in casi del genere il compenso ricevuto dal prestatore del servizio può concernere la mera intermediazione o il fatto di ospitare la pubblicità.

Al fine di calcolare i ricavi imponibili, lo Schema di provvedimento impone di far riferimento ai corrispettivi “percepiti”.

Nel caso di soggetti che si occupano del mero collocamento delle inserzioni su piattaforme di terzi, tuttavia, vi è un flusso di pagamento dal fornitore di servizi pubblicitari online ad un altro soggetto (“publisher”) al fine di utilizzare lo spazio in cui mostrare le inserzioni. Il fornitore di servizi distribuisce gli annunci degli inserzionisti sul sito web del publisher. Il fornitore di servizi condivide poi i ricavi del servizio pubblicitario con il publisher sulla base della percentuale con lo stesso concordata. Tipicamente, il fornitore di servizi fattura all’inserzionista (e, quindi, incassa) l’intero prezzo del servizio pubblicitario per poi retrocedere la parte di ricavi concordata al publisher.

Come si è detto prima, lo stesso Schema di provvedimento nel definire il concetto di “veicolazione” ammette, peraltro, che in casi del genere il compenso ricevuto dal prestatore del servizio può concernere la mera intermediazione o il mero fatto di ospitare la pubblicità.

Sembrerebbe corretto che ai fini dell’applicazione della DST i ricavi “propri” di ciascuna delle due prestazioni coinvolte nel caso di cui trattasi (i.e., il corrispettivo derivante dall’intermediazione / collocamento della pubblicità, da una parte, e il corrispettivo derivante dalla messa a disposizione dello spazio, dall’altra) vengano prima segregati e poi tassati in capo ai due soggetti. Ciò da un lato consentirebbe di evitare una duplicazione della base imponibile dell’imposta, dall’altro, sarebbe coerente con la previsione di cui al successivo punto 3.6, per quanto riguarda i servizi consistenti nella messa a disposizione di una interfaccia digitale multilaterale.

1.2.2. Calcolo della percentuale di collegamento: pubblicità mirata – Punto 3.9

Sempre in tema di pubblicità mirata, in relazione al punto 3.9, si rileva che il mero fatto che un’inserzione appaia su di un dispositivo non significa necessariamente che in relazione a detta inserzione siano generati ricavi.

I servizi di pubblicità vengono generalmente venduti agli inserzionisti sulla base di un criterio c.d. “cost per click” (prevalente) ovvero in base al criterio definito “*cost per impression*”.

Con riferimento a tali due criteri si possono verificare peculiari situazioni tra le quali:

- Quando il “click” è l’evento generatore di ricavi, le semplici *impression* o visualizzazioni potrebbero non essere neanche tracciate;
- Nei casi di “*cost per impression*”, generalmente non sono generatori di ricavi i messaggi pubblicitari apparsi, ma non visualizzati;
- In ambedue i casi la medesima inserzione collocata su di una interfaccia digitale potrebbe apparire su molteplici dispositivi di un singolo utente (ad esempio,

smartphone, tablet e PC) ovvero l'utente potrebbe consultare l'interfaccia tramite diversi dispositivi nel medesimo periodo di tempo accedendovi anche tramite differenti indirizzi di protocollo interno (“indirizzo/i IP”)

In tali situazioni potrebbero verificarsi anomalie/moltiplicazioni conteggio. Sembrerebbe opportuno, quantomeno, prevedere che le visualizzazioni (o *impression*) delle inserzioni rilevino solo qualora ne derivi un corrispettivo per il fornitore del servizio.

1.3. Veicolazione di pubblicità mirata ed attività di intermediazione – Punto 1h), 1K) e 1l)

I servizi digitali del punto h) i. dello schema di Provvedimento consistono nella “veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia” e sono oggetto di specificazione nei successivi punti 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” e l) “per “veicolazione” s'intende 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”.

Nel punto l) si introduce la previsione delle “piattaforme web che trasferiscono su siti di terzi” (la pubblicità mirata) che non è presente nella definizione generale e che viene declinata come avente natura differente rispetto ad una prestazione pubblicitaria, in quanto viene definita come attività di intermediazione. Le attività di intermediazione sono, in via generale, incluse nella successiva macrocategoria h) ii. “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”.

OSSERVAZIONI

La formulazione del testo andrebbe, quindi, rivista nel senso che:

- la prestazione “piattaforme web che trasferiscono su siti di terzi” dovrebbe essere meglio precisata e circoscritta ai soli casi in cui la piattaforma web renda un servizio di pubblicizzazione “mirata” di altri siti e consenta di essere reindirizzati a tali siti con un link o altri strumenti tecnici, escludendo invece i casi in cui il trasferimento ad altri siti sia finalizzato a rendere una prestazione da parte della piattaforma web all'utente finale. Inoltre, dovrebbe essere chiarito che l'indirizzamento a siti di terzi non rientra, comunque, nel campo di applicazione dell'imposta quando detto indirizzamento è funzionale alla prestazione di servizi di pagamento.

- la descrizione di prestazione “piattaforme web che trasferiscono su siti di terzi” dovrebbe essere inserita nell’ambito della definizione di “pubblicità mirata” di cui al punto k) per evitare che nella lettera l) si vada ad ampliare in modo poco chiaro e coordinato la definizione generale contenuta nel punto h) i.

Commento Conclusivo

Le osservazioni sopra esposte sono solo alcune di quelle maggiormente significative. In considerazione dei punti ancora aperti e dei tempi estremamente ristretti sembrerebbe opportuno un differimento delle scadenze dichiarative e di versamento al fine di recepire le indicazioni che verranno date con il provvedimento e per consentire la raccolta ed analisi dei dati necessari per stabilire l’assoggettabilità all’imposta e il calcolo della stessa.