

DIGITAL ECONOMY GROUP

Data: 31 dicembre 2020

PER E-MAIL

div.contr.internazionale@agenziaentrate.it

Trasmesso via e-mail

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

Gentili Signore/Egregi Signori,

Il Digital Economy Group (“DEG”) è un gruppo informale costituito da società statunitensi e non statunitensi leader nel settore della fornitura di beni e servizi digitali a clienti globali. Desideriamo cogliere questa opportunità per esprimere un commento sulla Bozza di Provvedimento relativo all'Imposta sui Servizi Digitali (“ISD”).

Tematica: base imponibile

- In base all'Articolo 3.1 della Bozza di Provvedimento, «*L'imposta si ottiene applicando l'aliquota 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*»

1. Commento: raccomandiamo che il Provvedimento disponga che la base imponibile ai fini dell'ISD, in generale, sia costituita dai ricavi lordi generati da operazioni coperte (*covered transaction*) così come contabilizzati ai fini del bilancio, e non dagli importi realizzati dalla piattaforma quando agisce come intermediario per conto di altri soggetti. Attualmente, la bozza di provvedimento sembra fornire questo trattamento per un tipo di servizio digitale, definito nel comma n. 37, lett. b) della L. 30.12.2018 n. 145, ovvero la “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”—ma non per le altre tipologie di servizi digitali coperti — comma n. 37, lett. a) “veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia” e comma n. 37, lett. c), la “trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale”. L'utilizzo dei ricavi lordi rilevati come iscritti in bilancio, in diminuzione delle poste iscritte come contropartita dei ricavi consentirà di creare una base di ricavi più equa nei casi in cui le imprese hanno stipulato accordi di *revenue sharing*. Affinché operazioni economicamente simili siano trattate allo stesso modo, raccomandiamo inoltre che dalla base imponibile siano esclusi alcuni TAC/CAC e importi analoghi anche qualora gli stessi siano iscritti in bilancio come costi.
2. Spiegazione: per i fornitori di servizi digitali è normale stipulare accordi di *revenue sharing* di vario tipo con altre imprese. Nella maggior parte di essi, un partecipante emette la fattura al cliente e incassa i ricavi della vendita, ripartendo poi l'importo realizzato tra le parti in base a quanto previsto dall'accordo di *revenue sharing*. In molti casi, ciascun partecipante contabilizza la quota di ricavi di sua competenza, soltanto ai fini del bilancio, come ricavo. Normalmente, se le attività dell'entità rientrano nell'ambito dell'ISD, tale quota costituisce la base imponibile adeguata per ciascuna entità ai fini dell'ISD. La determinazione dei ricavi imponibili in base agli importi incassati causa una sovrastima dei ricavi effettivi del fornitore in tutti i casi in cui il fornitore non contabilizza una parte degli importi realizzati tra i suoi ricavi.

3. L'ISD del Regno Unito utilizza i principi di rilevazione dei ricavi secondo i principi contabili generalmente accettati per determinare l'ammontare e la tempistica dei ricavi che emergono in un esercizio contabile dell'ISD. Questi sono definiti come i ricavi rilevati nel conto economico dei conti consolidati del gruppo, a condizione che tali conti siano preparati secondo uno dei principi contabili accettati, come gli *International Accounting Standards* (IAS) o i principi contabili generalmente accettati in paesi come il Regno Unito, gli Stati Uniti e il Canada¹. Raccomandiamo che il provvedimento adotti la regola del Regno Unito, al fine di migliorare la coerenza tra le varie ISD nazionali e di definire una base di ricavi più appropriata per l'ISD.
4. Costi di Acquisizione del Traffico (“TAC”) e Costi di Acquisizione dei Contenuti (“CAC”): un accordo che prevede il pagamento dei TAC e dei CAC a soggetti terzi che forniscono spazi pubblicitari o contenuti visualizzati tramite la piattaforma è un tipico esempio di operazione di ripartizione dei ricavi tra fornitori di servizi digitali. Gli accordi sui TAC/CAC sono specifici del settore dei servizi digitali e, di conseguenza, dovrebbero essere espressamente regolati nel Provvedimento. I TAC si riferiscono ai pagamenti effettuati per acquistare spazi pubblicitari da un fornitore di pubblicità online (“fornitore di servizi”). I fornitori di servizi concordano con siti web terzi (definiti editori) di pubblicare i messaggi pubblicitari per conto degli inserzionisti. Il fornitore di servizi distribuisce i messaggi pubblicitari dagli inserzionisti ai siti web degli editori. Il fornitore di servizi fattura agli inserzionisti e incassa i pagamenti ripartendo poi i ricavi pubblicitari con l'editore in base a una percentuale prestabilita.
5. Gli accordi relativi ai CAC normalmente seguono lo stesso tipo di approccio, ma in questo caso la parte che riceve la quota di ricavi fornisce contenuti invece di spazi pubblicitari. Come nel caso dei TAC, il fornitore di servizi incassa la commissione pubblicitaria, condividendo poi il ricavo con i creatori dei contenuti in base a una percentuale prestabilita. In molti casi, i fornitori di servizi digitali che stipulano accordi di TAC/CAC *revenue sharing* contabilizzano come ricavo lordo, ai fini del bilancio, soltanto la quota di loro competenza, dopo aver rimesso i TAC/CAC alle rispettive controparti dell'accordo di *revenue sharing*.
6. Chiediamo che il Provvedimento disponga che, in tali casi, la base imponibile ai fini dell'ISD sia costituita dal ricavo lordo effettivamente contabilizzato ai fini del bilancio. Ciò consente di mantenere un'appropriata proporzionalità tra l'ammontare dell'imposta e il ricavo effettivo realizzato dall'impresa e di equiparare il trattamento dei fornitori di servizi pubblicitari a quello dei fornitori di interfacce digitali multilaterali.
7. In alcuni casi, i fornitori di servizi digitali contabilizzano i pagamenti effettuati in relazione ai TAC/CAC come costo del venduto. Nonostante la differenza di trattamento contabile, la sostanza economica di tali pagamenti è identica a quella delle imprese che trattano i pagamenti come voci rilevate in contropartita dei ricavi. Affinché le due categorie di fornitori di servizi digitali siano trattate allo stesso modo, il Provvedimento dovrebbe prevedere una riduzione della base imponibile ai fini dell'ISD per le imprese che contabilizzano tali importi come costo del venduto pari all'importo che le stesse sono obbligate a corrispondere ai partner con cui hanno stipulato accordi di *revenue sharing*.
8. Esempi: Questi esempi illustrano la disparità di trattamento tra i fornitori di servizi pubblicitari e i fornitori di interfacce digitali multilaterali ai sensi degli art. 3.5 e 3.6 della bozza di Provvedimento.

¹ Vedi, ad esempio, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst22000>

- Interfaccia digitale multilaterale: Supponiamo che un utente italiano acquisti un'applicazione da una piattaforma per 100 euro, il fornitore della piattaforma raccoglie i 100 euro, ne versa 70 allo sviluppatore dell'applicazione e ne trattiene 30. L'art. 3.6 della bozza di Provvedimento prevede che: "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". Ai sensi dell'art. 3.6, il fornitore della piattaforma deve pagare 0,9 euro di imposta (30 euro * 3%), perché ha guadagnato e riconosciuto 30 euro di ricavi in base al suo accordo con lo sviluppatore dell'applicazione. Questo risultato è ragionevole e coerente con il nostro approccio raccomandato.
 - Veicolazione di servizi pubblicitari: La società A vende servizi di collocamento di pubblicità per 100 euro e tali annunci pubblicitari online vengono visualizzati agli utenti della società B sul sito web della società B. La società B partecipa ai ricavi pubblicitari che la società A riceve al 70%, ovvero 70 euro dei 100 euro. La società A trattiene 30 euro dei ricavi dei servizi di collocamento di pubblicità. Poiché ciò sembrerebbe qualificarsi come "veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia" (Art. 1 lett. h) (i) della bozza del Provvedimento), si dovrebbe applicare l'Art. 3.5. L'Art. 3.5 stabilisce che "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". Sembra che sia la Società A che la Società B siano entrambe contribuenti ISD. Inoltre, la Società A deve pagare ISD di €3 (€100 * 3%) e la Società B deve pagare ISD di €2,1 (€70 * 3%). In questo caso, poiché entrambi i contribuenti sono tassati sui loro ricavi ma condividono gli stessi, l'imposta riscossa supera il 3% di 100 euro. Questo risultato si traduce in una sovratassazione sistemica in generale, e in particolare discrimina questo modello di business rispetto ai fornitori di interfacce digitali multilaterali. La fissazione della base imponibile all'importo dei ricavi riconosciuti ai fini del bilancio risolverà entrambi i problemi.
9. Filiere multilivello: Chiediamo che la Bozza di Provvedimento contenga chiarimenti volti a impedire che più entità in una filiera siano tassate sullo stesso ricavo. Apprezziamo che l'art. 3.3 della Bozza di Provvedimento prevede che la doppia imposizione sia evitata nel caso di operazioni infragruppo, come le operazioni con i rivenditori. I gruppi possono anche effettuare transazioni con rivenditori o transazioni simili con persone non correlate, che non sarebbero coperte dall'art. 3.3. Una soluzione al problema potrebbe essere quella di prevedere nel Provvedimento che l'ISD complessiva dovuta da tutti i partecipanti alla filiera non potrà superare il 3% del pagamento effettuato dal cliente in relazione all'operazione imponibile ai fini dell'ISD. Nel contesto del *revenue sharing*, tutte le altre parti sarebbero esentate dall'ISD se l'ISD fosse dovuta dalla piattaforma sull'intero importo realizzato.

Tematica: ambito applicativo ed esclusioni

- **Fornitura diretta di beni e servizi**: l'Articolo 2.2 lett. a) della Bozza di Provvedimento stabilisce che «sono esclusi dall'ambito oggettivo dell'imposta i seguenti servizi: ... a) la fornitura diretta di beni e servizi, nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale».

1. Commento: raccomandiamo che il Provvedimento chiarisca che la “fornitura diretta di beni e servizi” include i casi in cui il fornitore è la persona giuridica contrattualmente vincolata alla fornitura del prodotto o alla prestazione del servizio.
2. Commento: raccomandiamo che il Provvedimento disponga espressamente l’esclusione dall’ISD dei ricavi generati dalla fornitura diretta di servizi ai clienti anche se il venditore fornisce una linea di business di piattaforme di intermediazione più ampia.

Tematica: evitare la doppia imposizione

- **Doppia imposizione**: l’Articolo 3.10 della Bozza di Provvedimento stabilisce che un’operazione deve considerarsi collegata al territorio italiano se «*uno degli utenti dell’interfaccia digitale*» è “localizzato” in Italia.

1. Commento: raccomandiamo che il Provvedimento preveda espressamente un’agevolazione laddove due o più ISD nazionali diverse si applicano alla stessa operazione.
2. Spiegazione: le ISD applicate da due o più Paesi possono creare livelli multipli di tassazione sugli stessi ricavi derivanti da operazioni bilaterali.
3. Esempio: in tali casi, la formula di ripartizione si riferisce soltanto agli utenti in Italia in rapporto agli utenti in tutto il mondo. Tuttavia, in caso di intermediari digitali multilaterali, la presenza di un utente italiano da un lato dell’operazione farà sì che l’intera operazione sia aggiunta al numeratore della frazione, creando un doppio conteggio e una doppia imposizione. Ad esempio, supponiamo che vengano effettuate tre operazioni, ciascuna del valore di 100 euro, sulla stessa piattaforma di intermediazione. In tutti e tre i casi, un venditore effettua una vendita attraverso la piattaforma a un utente della piattaforma di intermediazione. Delle tre vendite, due riguardano un venditore italiano che effettua una vendita a un utente francese, mentre una riguarda un venditore francese che effettua una vendita a un utente italiano. Addebitando una commissione del 20% su ciascuna transazione, la piattaforma ottiene un ricavo da commissioni totale di 60 euro. Il testo della legge sull’ISD italiana prevede la seguente formula di ripartizione:

$$\text{Ricavi imponibili} = \text{Totale ricavi derivanti da servizi digitali} * \frac{\text{operazioni di fornitura di beni o prestazione di servizi per le quali uno degli utenti dell’interfaccia digitale è localizzato in Italia}}{\text{operazioni di fornitura di beni o prestazione di servizi a utenti localizzati altrove}}$$

4. Secondo tale formula, la base imponibile ai fini dell’ISD sarà di 60 euro (60 euro * 3/3) anche se soltanto la metà degli utenti che creano un collegamento ai fini della ripartizione è localizzata in Italia. Pertanto, la piattaforma di intermediazione dovrà versare un’ISD italiana di 1,8 euro (60 euro * 3%). Poiché la stessa formula sarà applicata in base all’ISD francese, si avrà una doppia imposizione. Di conseguenza, in questo semplice caso, la percentuale di ripartizione dei ricavi imponibili sarebbe del 100% sia in Italia che in Francia.
5. In altre parole, sia la Francia che l’Italia imporranno un’ISD del 3% sul ricavo di 60 euro realizzato dalla piattaforma. Il risultato combinato delle formule di ripartizione dell’ISD francese e dell’ISD italiana è una base di ricavi imponibile pari al 200% del ricavo effettivo generato dalle operazioni. Da un altro punto di vista, il fornitore della piattaforma di intermediazione pagherà l’imposta in base a un’aliquota combinata del 6% sul suo ricavo, poiché la formula sembra attribuire interamente il ricavo a una giurisdizione anche se soltanto uno dei due utenti è localizzato in tale giurisdizione.

6. Meccanicamente, il Provvedimento potrebbe risolvere il problema della doppia o eccessiva imposizione in diversi modi. Riteniamo che tutti gli approcci di seguito descritti consentirebbero di affrontare in maniera adeguata il problema della doppia imposizione. Raccomandiamo che il Provvedimento adotti la soluzione più adeguata tra quelle disponibili:
 - Ridurre del 50% la base imponibile delle operazioni con l'intermediario della piattaforma in cui soltanto un lato dell'operazione ha un utente localizzato in Italia.
 - Ridurre del 50% l'aliquota d'imposta delle operazioni con l'intermediario della piattaforma in cui soltanto un lato dell'operazione ha un utente localizzato in Italia.
 - Definire "utente" soltanto l'utente che effettua un pagamento per il servizio nei casi in cui soltanto un utente effettua un pagamento all'intermediario della piattaforma in un'operazione bilaterale.
 - In relazione alle operazioni con l'intermediario della piattaforma con una struttura delle commissioni eterogenea, trattare le due commissioni come contribuenti a pool di ricavi da servizi separati rientranti nell'ambito applicativo e considerare soltanto gli utenti che pagano tale commissione come utenti rilevanti ai fini della formula di ripartizione e applicare la formula in base al numero degli utenti localizzati in Italia rispetto agli utenti globali che pagano la commissione specifica.
7. Se questa doppia imposizione strutturale non viene corretta, una quota significativa delle operazioni dei contribuenti interessati sarà assoggettata a un'ISD al 200% dell'aliquota prevista dalla legge.

Tematica: pubblicità online

- **Pubblicità mirata:** in base all'Articolo 1, lett. k) della Bozza di Provvedimento «*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*».
 1. **Scenario:** il principio alla base dell'ISD è tassare le operazioni in cui i messaggi pubblicitari sono mirati in funzione dei dati degli utenti, cosa che consente la visualizzazione di messaggi più mirati rispetto alle pubblicità cartacee, televisive e radiofoniche. Tuttavia, non tutta la pubblicità online è mirata. Alcuni messaggi pubblicitari sono trasmessi in maniera più ampia, analogamente a quelli cartacei, televisivi e radiofonici. I ricavi generati da tali messaggi non dovrebbero essere assoggettati all'ISD.
 2. **Commento:** il Provvedimento dovrebbe stabilire che la pubblicità mirata "in funzione dei dati relativi a un utente che accede a tale interfaccia e la consulta" non include i dati sul comportamento di navigazione dell'utente (ad es. parole chiave utilizzate dall'utente). In particolare, il Provvedimento dovrebbe escludere dalla definizione di "pubblicità mirata" quanto segue:
 - Un banner pubblicitario o la pubblicità di un prodotto visualizzato in una pagina di sottocategoria di un sito web (*si veda, ad esempio, <https://www.decathlon.co.uk/C-2490745-womens-sports-backpacks>*) visibile a tutti i clienti che visitano quella pagina. Per accedere alla pagina di sottocategoria, il cliente clicca sui nodi del browser all'interno del sito principale.

- Un banner pubblicitario o la pubblicità di un prodotto visualizzato in una particolare pagina web a seguito di una ricerca per parole chiave effettuata dal cliente nel sito web (ad es. messaggi pubblicitari che vengono visualizzati all'interno di una pagina quando il cliente digita la parola "zaino").
- Un banner pubblicitario o la pubblicità di un prodotto visualizzato in una particolare pagina web raggiunta dal cliente cliccando su un link presente nella pagina web di un terzo.

Tematica: criteri di collegamento con lo Stato (italiano)

- **Regole sulla provenienza dei ricavi:** l'Articolo 4.1 della Bozza di Provvedimento stabilisce che «Un ricavo è imponibile quando il servizio digitale è fruito da utenti mediante l'utilizzo di un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato». In base al comma 40-bis della legge sull'ISD, «Il dispositivo si considera localizzato nel territorio dello Stato con riferimento principalmente all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso o ad altro sistema di geolocalizzazione, nel rispetto delle regole relative al trattamento dei dati personali». La Bozza di Provvedimento interpreta tale disposizione come segue: «Il dispositivo si considera localizzato nel territorio italiano sulla base dell'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso o, in mancanza di questo indirizzo, facendo ricorso ad altro metodo di geolocalizzazione». Si veda la Bozza di Provvedimento, Art. 4.5

1. Commento: Osserviamo che la regola sulla provenienza dei ricavi proposta è più restrittiva rispetto alla legge, poiché la Bozza di Provvedimento sembra richiedere l'utilizzo dell'indirizzo IP in tutti i casi, tranne qualora non sia disponibile. Il timore principale legato agli indirizzi IP è rappresentato dal fatto che spesso questi non forniscono un'indicazione precisa della localizzazione dell'utente. L'utilizzo di reti private virtuali ("VPN") che consentono agli utenti di Internet di nascondere e modificare il loro indirizzo IP è molto diffuso.² Se l'obiettivo è fornire una regola che consenta di ottenere dati accurati sulla localizzazione dell'utente in modo tale che l'applicazione sia ragionevole per le imprese e la verifica sia ragionevole per le amministrazioni finanziarie, il DEG raccomanda quanto segue: il Provvedimento dovrebbe contenere un elenco degli indicatori suggeriti, non necessariamente organizzati gerarchicamente, tra i quali i contribuenti potrebbero scegliere quello che, secondo il loro ragionevole giudizio, rappresenta il fattore più adatto alla luce dei dati disponibili.
2. Tale approccio sarebbe coerente con i regimi di riscossione dell'IVA extraterritoriale, come il regime speciale per i Servizi Forniti Elettronicamente ("SFE") dell'Unione europea ("UE") o i regolamenti analoghi in materia di IVA extraterritoriale che osservano le Linee Guida su GST/IVA nelle Operazioni Internazionali pubblicate dall'OCSE nel 2017 (le "**Linee Guida IVA dell'OCSE**"). Analogamente, la guida ISD del Regno Unito³ chiede ai contribuenti di localizzare gli utenti "sulla base delle informazioni a loro disposizione", osservando che le informazioni che un'impresa multinazionale altamente digitalizzata raccoglie sugli utenti differiscono da modello di business a modello di business. Su questa base, la ISD del Regno Unito "non specifica le fonti accettabili, non utilizza presunzioni né impone una gerarchia prescrittiva delle fonti... i gruppi in base alle informazioni in loro possesso utilizzano le fonti più appropriate, o un mix di fonti, per

² Secondo uno studio pubblicato nel 2018 dalla rivista PC Magazine, il 30% degli utenti della regione Asia-Pacifico, il 17% degli utenti europei e il 23% degli utenti latino-americani utilizzano VPN per accedere a contenuti d'intrattenimento o siti web bloccati nei loro Paesi o per navigare in Internet in forma anonima. Tali tendenze dimostrano che l'indirizzo IP è un indicatore della localizzazione particolarmente inaffidabile, soprattutto nei modelli di business basati sui contenuti in streaming. Disponibile all'indirizzo: <https://www.pcmag.com/news/breaking-down-vpn-usage-around-the-world>.

³ Disponibile al seguente link: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst33000>.

identificare la posizione dell'utente.⁴ La guida ISD del Regno Unito fornisce un elenco non gerarchico di fonti suggerite, una delle quali è l'indirizzo IP. Tutti questi regimi consentono alle imprese di utilizzare il loro ragionevole giudizio e fare affidamento sui dati già raccolti per i normali scopi aziendali per selezionare e giustificare l'indicatore di provenienza come indicatore più affidabile nel contesto dell'impresa.

Tematica: raccolta dei dati degli utenti

- In base all'Articolo 3.10 della Bozza di Provvedimento, «*La percentuale collegata al territorio italiano rappresentativa dei servizi di cui al punto 1, lettera h) ii), riguardanti un'interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, è pari al rapporto tra le operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi, realizzate nell'anno solare, per le quali uno degli utenti dell'interfaccia digitale è localizzato nel territorio dello Stato ed il totale delle operazioni di consegna beni o prestazioni di servizi realizzati nel medesimo periodo. Per i servizi di cui al punto 1, lettera h) ii) non rientranti tra quelli di cui al periodo precedente, la percentuale rappresentativa dei servizi digitali collegata al territorio italiano è pari al rapporto tra gli utenti che dispongono di un conto aperto nel territorio dello Stato che consente di accedere a tutti o parte dei servizi disponibili dell'interfaccia e che hanno utilizzato tale interfaccia durante l'anno solare e gli utenti complessivi che hanno utilizzato tale interfaccia nel medesimo periodo*».
- In base all'Articolo 3.11 della Bozza di Provvedimento, «*La percentuale rappresentativa dei servizi di cui al punto 1, lettera h) iii) collegata al territorio italiano è pari al rapporto tra gli utenti i cui dati, venduti parzialmente o totalmente e trasmessi nell'anno solare, sono stati generati o raccolti durante la consultazione di un'interfaccia quando erano localizzati nel territorio dello Stato e gli utenti complessivi che hanno generato tali dati nel medesimo periodo*».
 1. Commento: secondo la nostra interpretazione di questi due articoli, la data in cui l'utente apre il proprio conto non è rilevante; rilevano piuttosto la data o le date in cui l'utente utilizza il servizio tramite il conto. Sugeriamo di chiarire questo punto nel nuovo provvedimento.
 2. Apparentemente, in base a tali articoli i contribuenti devono allocare i ricavi all'Italia in base ai dati raccolti non soltanto nell'anno solare in corso, ma anche in quelli precedenti, forse addirittura in tutti gli anni in cui il servizio è stato fornito ai clienti, anche prima dell'introduzione dell'ISD. Si tratta di un obbligo estremamente oneroso e che, in molti casi, i contribuenti potrebbero non essere in grado di adempiere. Per questo motivo, raccomandiamo che il Provvedimento disponga un'allocatione dei ricavi all'Italia da parte dei contribuenti soltanto con riferimento ai dati raccolti nell'anno solare in corso.

Tematica: requisito del codice fiscale

- In base all'Articolo 7.1 della Bozza di Provvedimento, «*Al fine di adempiere agli obblighi di cui ai punti 5 e 6 e per richiedere il rimborso di cui al punto 10, i soggetti passivi dell'imposta provvedono mediante il proprio codice fiscale rilasciato dall'amministrazione finanziaria italiana*».
 1. Commento: quando un'entità italiana di un gruppo di imprese multinazionali viene designata per il pagamento dell'ISD, il Provvedimento non dovrebbe imporre anche a tutte le altre imprese del gruppo di ottenere il rilascio di un codice fiscale. In caso di gruppi di imprese multinazionali composti da molte entità, questo processo potrebbe richiedere tempi lunghi e le imprese del gruppo potrebbero incontrare difficoltà nell'ottenere il rilascio dei codici fiscali entro la data prevista per il versamento dell'imposta nella Bozza di Provvedimento - il 16 febbraio. Per questo

⁴ *Id.*

motivo, raccomandiamo che il Provvedimento disponga in maniera chiara che una, e soltanto una, entità del gruppo di imprese multinazionali designata per adempiere all'obbligo di versamento dell'ISD deve ottenere il rilascio del codice fiscale.

Tematica: requisiti contabili

- In base all'Articolo 8.1 della Bozza di Provvedimento, «*I soggetti passivi dell'imposta tengono un'apposita contabilità per rilevare mensilmente le informazioni sui ricavi imponibili di cui ai paragrafi da 3.5 a 3.8, così come gli elementi quantitativi mensili utilizzati per calcolare le proporzioni di cui ai paragrafi da 3.9 a 3.11*».
1. Commento: il Provvedimento dovrebbe stabilire che l'"apposita contabilità", secondo la definizione precedentemente fornita, non comporta l'obbligo per i contribuenti di tenere registri contabili separati. Per i contribuenti sarebbe estremamente oneroso, se non addirittura impossibile, creare retroattivamente registri contabili separati per tutte le società coinvolte nei pagamenti relativi all'ISD. I dati e le scritture contabili raccolti e conservati dalle grandi imprese multinazionali contribuenti nel corso del normale svolgimento delle loro attività dovrebbero essere sufficienti a calcolare mensilmente l'ISD.

Tematica: responsabilità dei soggetti passivi dell'imposta residenti appartenenti a un gruppo

- In base all'Articolo 7.6 della Bozza di Provvedimento, «*...La società designata deve essere individuata tra i soggetti passivi del gruppo residenti o stabiliti in Italia, ove esistenti*».
1. Commento: Si raccomanda che, per motivi di facilità di adempimento e di amministrabilità, anche nel caso in cui un gruppo di soggetti passivi mantenga una società italiana residente o sia comunque stabilito in Italia, il gruppo sia autorizzato a designare una società non residente, residente in uno stato cooperativo, come gli Stati Uniti, come società designata ai fini dell'obbligo di adempimento della ISD. Molte potenziali società madri dei contribuenti ISD sono situate negli Stati Uniti o nell'UE. Ai fini dell'efficienza, questi gruppi dovrebbero essere in grado di eleggere la loro società madre per la presentazione della dichiarazione dei redditi ISD.
- In base all'Articolo 9.1 della Bozza di Provvedimento, «*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*».
1. Commento: in generale, riteniamo sia opportuno mantenere un atteggiamento prudente quando una Paese valuta la possibilità di estendere la giurisdizione fiscale a soggetti passivi privi di un collegamento giuridico con tale Paese. Tuttavia, a nostro avviso non vi sono motivi per escludere le entità di giurisdizioni non collaborative da questa regola se la stessa deve essere applicata ad altre entità del gruppo. Infatti, immaginiamo che l'intento iniziale della norma potrebbe essere stato esattamente opposto: creare una responsabilità solidale con un'entità passiva italiana soltanto in relazione a tali soggetti passivi non residenti costituiti in Stati non collaborativi e privi di una stabile organizzazione in Italia. Per questo motivo, raccomandiamo agli Estensori di riconsiderare la formulazione dell'Articolo 9.1 e dichiarare se l'intento del provvedimento è stato espresso in maniera adeguata.

Tematica: Moratoria dalle sanzioni

Infine, raccomandiamo che il provvedimento preveda un periodo di moratoria dalle sanzioni e dagli interessi rispetto al pagamento della prima rata ISD. Un periodo di moratoria consentirebbe ai contribuenti di raccogliere tutte le informazioni necessarie per determinare correttamente le entrate imponibili, calcolare correttamente il loro

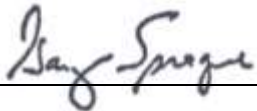
debito ISD e presentare il pagamento in tempo utile. Si prega di tenere presente: (i) i potenziali contribuenti ISD, che sono tipicamente grandi imprese multinazionali, avranno bisogno di tempo per adeguare le loro procedure interne amministrative e fiscali per calcolare e pagare la ISD entro il 16 febbraio; e (ii) il Provvedimento non è stato ancora finalizzato, e la bozza per la consultazione pubblica è stata resa disponibile ai potenziali contribuenti ISD solo nel dicembre 2020. Inoltre, l’Agenzia delle Entrate non ha ancora pubblicato le linee guida per l’ISD, tanto meno in forma di bozza. Una volta che i potenziali contribuenti ISD avranno le linee guida e il Provvedimento finalizzato, potrebbero impiegare mesi (o anche un anno) per aggiornare i loro sistemi per raccogliere accuratamente i dati in conformità con le leggi sulla privacy e per calcolare la loro responsabilità ISD. Per questo motivo, si consiglia di includere un periodo di moratoria da sanzioni e interessi che si estenda sugli anni solari 2020 e 2021.

Desideriamo ringraziarVi per il tempo e l’attenzione dedicati ai nostri commenti, soprattutto quelli volti a evitare la doppia imposizione e una tassazione economica eccessiva.

* * *

Ribadiamo il nostro ringraziamento per l’opportunità offertaci di fornire tali commenti. Saremmo lieti di approfondire con Voi questi argomenti quanto prima.

Distinti saluti



Gary D. Sprague
Baker & McKenzie LLP
Palo Alto, California
+1 (650) 856-5510
Gary.Sprague@bakermckenzie.com
Consulente del DEG



Derek K. Gumm
Baker & McKenzie LLP
Palo Alto, California
+1 (650) 251-5920
Derek.Gumm@bakermckenzie.com
Consulente del DEG