

## MAISTO E ASSOCIATI

www.maisto.it

31 dicembre 2020

Milano, 31 dicembre 2020

Agenzia delle Entrate  
Divisione Contribuenti  
Settore Internazionale  
Via Giorgione, 106  
00147 – ROMA

Via e-mail: [div.contr.internazionale@agenziaentrate.it](mailto:div.contr.internazionale@agenziaentrate.it)

### ***Consultazione pubblica sullo schema del provvedimento che stabilisce le modalità applicative sull'imposta dei servizi digitali***

Egregi Signori,

desideriamo innanzitutto ringraziarVi per la possibilità di partecipare alla presente consultazione pubblica e riportiamo nel seguito i nostri commenti in ordine allo schema di provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che stabilisce le modalità applicative sull'imposta dei servizi digitali (di seguito, "ISD"), di cui all'articolo 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall'articolo 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (di seguito, il "Provvedimento").

Procederemo nel seguito a fornire i nostri commenti seguendo lo schema da Voi suggerito, riportando (i) la tematica oggetto di interesse, (ii) i paragrafi del Provvedimento interessati e, infine, (iii) le nostre osservazioni.

Le modifiche proposte al testo del Provvedimento saranno espone in **grassetto** per quanto riguarda le aggiunte e in ~~barrato~~ per quanto riguarda le eliminazioni.

Le proposte che hanno un impatto su più disposizioni del Provvedimento saranno trattate congiuntamente.

Avv. Prof. Guglielmo Maisto  
Avv. Marco Cerrato LL.M.  
Dott. Andrea Parolini\* LL.M.  
Dott. Roberto Gianelli\*  
Dott. Marco Valdonio\*  
Dott. Aurelio Massimiano\* LL.M.  
Dott. Paola Marzetta\*  
Avv. Nicola Saccardo\* LL.M.  
Avv. Alessandro Bavila LL.M.  
Dott. Mauro Messi\*  
Avv. Cesare Silvani LL.M.  
Dott. Stefano Tellarini\*  
Dott. Ernesto Sacchi\*  
Avv. Massimiliano Lovotti  
Dott. Sara Montalbetti\*  
Dott. Andrea Annoni\*  
Dott. Luca Longobardi\*  
Avv. Roberto Zanni  
Avv. Giulia Paroni Pini  
Dott. Mario Tenore\* LL.M.  
Avv. Michele Toccaceli  
Dott. Silvia Boiardi\*  
Dott. Giorgia Zanetti\*  
Avv. Francesco Morra  
Avv. Francesco Nicolosi  
Avv. Giulio Cuzzolaro  
Dott. Alberto Brazzalotto\*  
Dott. Mirko Severi\*  
Avv. Filippo Maisto  
Dott. Andrea Rottoli\*  
Dott. Arno Crazzolaro\*  
Dott. Irene Sarzi Sartori\*  
Avv. Noemi Maria Bagnoli  
Avv. Biagio Izzo  
Dott. Gabriele Colombaioni\* LL.M.  
Avv. Eleonora Finizio  
Dott. Matteo Cataldi\* LL.M.  
Avv. Luca Peverini  
Dott. Riccardo Maffi\*  
Dott. Michele Vannucci\*  
Avv. Francesco Nino Vetrone  
Dott. Francesco Semonella\*  
Avv. Francesca Veroli  
Avv. Antonietta Alfano  
Avv. Giulio Coppola  
Avv. Francesco Giovanni Angelini  
Avv. Giulia Lubrano  
Dott. Paolo Valacca\*  
Dott. Alice Bonini\*  
Dott. Teresa Galluccio\*  
Dott. Francesco Ricci  
Dott. Giuseppe Corciulo LL.M.  
Dott. Rosario Giuseppe Della Porta  
Dott. Alessandro Leardini  
Dott. Giulia Ricigliano  
Dott. Giulia Amici  
Dott. William Criminisi  
Dott. Claudia Inconronato

*Of Counsel*

Dott. Gabriella Cappelleri  
Prof. Paolo Arginelli  
Avv. Maria Cristiana Felisi

\*Dottore Commercialista

## 1. Definizioni

- Punto 1, lettera g), “**interfaccia digitale multilaterale**”

Il Provvedimento, al punto 1, lettera g), fornisce la definizione di “*interfaccia digitale multilaterale*”. Tale definizione si presta ad essere interpretata nel senso che l’interfaccia digitale multilaterale rilevi ai fini dell’imposta sui servizi digitali solo qualora la stessa faciliti la compravendita di beni e le prestazioni di servizi tra gli utenti. Tale lettura non sarebbe conforme al disposto dell’articolo 1, comma 37, lettera b), della Legge n. 145/2018, secondo cui l’imposta si applica ai servizi di messa a disposizione di un’interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto ed interagire anche al fine di facilitare la cessione diretta di beni e la prestazione diretta di servizi.

Inoltre, al fine di meglio chiarire la portata della definizione di “*interfaccia digitale multilaterale*”, riterremmo opportuno precisare il concetto di “*accessibile agli utenti*”. Come noto, il valore creato da tali interfacce, che la ISD vuole colpire, risiede nei collegamenti tra gli utenti e nelle interazioni tra di essi (tra cui la cessione di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti). Pertanto, sarebbe opportuno che rientrassero nell’ambito di applicazione della ISD soltanto quelle interfacce in cui c’è una effettiva multilateralità; i.e. tutti gli utenti possono accedere autonomamente alla interfaccia digitale al fine di avere una concreta interazione (i.e. scambio di informazioni e dati) tra utenti. Pertanto, si propone di modificare la lettera g), del punto 1, del 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 **autonomamente** dagli utenti, attraverso cui questi ultimi possono **entrare in contatto** e caricare e condividere contenuto digitale con altri utenti, **anche** facilitando le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra i medesimi;”.*

- Punto 1, lettera k), “**pubblicità mirata**”

Il Provvedimento al punto 1, lettera k), fornisce la definizione di “pubblicità mirata”, come “*i messaggi pubblicitari collocati su un’interfaccia digitale in funzione dei dati relativi a un utente che accede a tale interfaccia e la consulta*”.

Tale definizione a nostro avviso circoscrive l'ambito di applicazione della ISD alla sola pubblicità comportamentale basata su sistemi di *tracking* (es. cookies) che tracciano la navigazione del singolo utente sulle diverse interfacce digitali. Riteniamo tale interpretazione coerente con quanto previsto dall'Impact Assessment alla Proposta di Direttiva<sup>1</sup> in cui la Commissione Europea, nel definire il concetto di pubblicità mirata, richiama la *“unique, almost personalized manner in which advertising placements track the user”* che comporta una *“detailed granular knowledge about users' preferences and characteristic”* dell'utente<sup>2</sup>.

Al fine di chiarire ulteriormente la definizione di “pubblicità mirata”, la stessa dovrebbe essere modificata come segue:

*“[...] i messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale in funzione dei dati relativi a un utente che accede a tale interfaccia e la consulta, rilevati mediante sistemi di tracciamento del comportamento dell'utente”.*

\*\*\*

In ultimo, si ritiene che l'attuale definizione di “pubblicità mirata” lasci ancora alcune aree di incertezza che si suggerisce di chiarire direttamente nel testo del provvedimento o in una eventuale circolare. Ad esempio, non è chiaro se nell'attuale definizione rientrino le *“keyword”* e le *“query”*, cioè quelle tipologie di pubblicità che consistono nell'inserimento di riferimenti ad un prodotto o servizi visualizzabili nella pagina dei risultati di una ricerca in corrispondenza della digitazione di specifiche parole o frasi chiave da parte degli utenti. Ciò avviene in quanto l'inserzionista pubblicitario seleziona un insieme di keyword alle quali associare il proprio annuncio, scegliendole fra quelle che ritiene più pertinenti e rilevanti in funzione del prodotto o servizio pubblicizzato e non del comportamento dell'utente<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> European Commission, Commission Staff Working Document, SWD(2018) 81 final/2.

<sup>2</sup> European Commission, Commission Staff Working Document, SWD(2018) 81 final/2, p. 63.

<sup>3</sup> Si ritiene che tale fattispecie sia estranea al concetto di pubblicità mirata. Infatti, le *“keywords”* e le *“query”* non sono altro che una forma di *“contextual advertising”*, intendendosi per tale l'uso di *“‘snap shots' of what data subjects view or do on a particular web site or known characteristics of the users”*, la quale si contrappone alla *“behavioural advertising”* che si basa su *“a very detailed picture of a data subject's online life, with many of the websites and specific pages they have viewed, how long they viewed certain articles or items, in which order, etc”* (cfr. Working Party set up under Article 29 of Directive 95/46/EC, Opinion 2/2010 on Online Behavioral Advertising, (WP 171) 22 giugno 2010). A tale conclusione si è giunti anche nell'ambito della disciplina su data privacy: *“Contextual advertising is advertising that is selected based on the content currently being viewed by the data subject. In the case of a search engine, content may be derived from the*

- Punto 1, lettera l), “**veicolazione**”

Il Provvedimento al punto 1, lettera l), fornisce la definizione di “veicolazione” utile a chiarire il disposto dell’articolo 1, comma 37, lettera a), della Legge n. 145/2018, secondo cui sono soggetti all’imposta sui servizi digitali i ricavi derivanti dalla “veicolazione” su un’interfaccia digitale di pubblicità mirata. Nello specifico, la lettera l, punto 1, del Provvedimento definisce “veicolazione” quel “*servizio specifico delle piattaforme web, che trasferiscono su siti di terzi o ospitano pubblicità mirata, percependo un corrispettivo per l’intermediazione o per tale prestazione*”.

Da tale definizione sembrerebbe discendere che rientrino nel campo applicativo della ISD non solo i soggetti che collocano la pubblicità mirata sui siti di terzi o propri, ma anche i soggetti diversi dai precedenti che si limitano ad ospitare sul proprio sito la pubblicità mirata (collocata da altri). Tale interpretazione, ove confermata, potrebbe creare problemi di doppia imposizione. Infatti, qualora il soggetto che colloca la pubblicità e il proprietario dell’interfaccia digitale siano soggetti distinti, i ricavi derivanti dal servizio prestato dal primo soggetto comprenderanno generalmente anche i ricavi (il corrispettivo) del proprietario dell’interfaccia digitale derivanti dalla messa a disposizione dello spazio digitale sul quale appare la pubblicità. Gli stessi ricavi, quindi, sarebbero colpiti dalla ISD sia in capo al soggetto che colloca la pubblicità mirata sia in capo al soggetto che la ospita sulla propria interfaccia digitale.

Proprio per evitare tali effetti, la Proposta di Direttiva, a cui la normativa italiana si ispira, esclude espressamente dalla computazione dei ricavi imponibili il corrispettivo derivante dalla messa a disposizione di uno spazio sul sito web. La Relazione alla Proposta di Direttiva ha chiarito che tale previsione si è resa necessaria proprio per evitare effetti a cascata, in quanto “*una parte dei ricavi ottenuti dall’entità responsabile per la collocazione della pubblicità di un cliente sarà versata al proprietario dell’interfaccia digitale sulla quale comparirà l’annuncio, in cambio dell’affitto di uno spazio digitale su tale interfaccia*”. La Proposta di Direttiva intendeva, infatti, ricomprendere nell’ambito dei servizi digitali imponibili

---

*search keywords [...]*” (cfr. Working Party set up under Article 29 of Directive 95/46/EC, Opinion 2/2010 on Online Behavioral Advertising, (EU WP 171) 22 giugno 2010 p. 5 nota 2).

esclusivamente i servizi di “collocazione” della pubblicità mirata e non anche il servizio reso dal proprietario del sito che ospita la medesima pubblicità. L’articolo 3, paragrafo 1, lettera a) della Proposta di Direttiva prevede che siano oggetto dell’imposta i servizi pubblicitari consistenti nella collocazione su un’interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della stessa interfaccia e l’articolo 3, paragrafo 3, della medesima Proposta di Direttiva prevede espressamente che non rientra tra i servizi imponibili il servizio prestato dal proprietario del sito (diverso dal fornitore del servizio pubblicitario) che ospita la pubblicità mirata. Infatti, il considerando 11 della Proposta di Direttiva afferma 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.”*

Peraltro, l’assoggettamento all’imposta dei corrispettivi derivanti dal servizio di collocazione della pubblicità mirata sarebbe iniquo rispetto al caso in cui la pubblicità mirata sia veicolata da un soggetto e collocata sul sito di un altro soggetto entrambi parte del medesimo gruppo (*rectius*, che si considerano controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto ai sensi dell’articolo 2359 del Codice civile). In questo caso, infatti, i corrispettivi dei servizi sarebbero esclusi dall’ambito di applicazione dell’imposta ai sensi del combinato disposto di cui all’articolo 1, comma 38, della Legge n. 145/2018 e al punto 3.3 del Provvedimento.

Pertanto, si propone di modificare come segue la lettera l), del punto 1, del Provvedimento:

“per “veicolazione” s’intende quel servizio specifico delle piattaforme web che ~~trasferiscono~~ **collocano** sui siti web ~~di terzi o ospitano~~ pubblicità mirata, percependo un corrispettivo per tale intermediazione o per tale prestazione”.

\*\*\*

Un ulteriore punto che andrà affrontato, eventualmente in una successiva Circolare, è cosa si debba intendere per “piattaforme web”.

## 2. Ambito applicativo ed esclusioni

- Punto 2.2, lettera a) e b), **fornitura di beni e servizi**

Conformemente al disposto dell’articolo 1, comma 37-bis della Legge n. 145/2018, il punto 2 del Provvedimento prevede che l’imposta sui servizi digitali si applichi alle prestazioni di servizi digitali di cui al comma 37 della medesima Legge n. 145/2018, come definiti dal punto 1, lettera h) del Provvedimento. Si prevede altresì che taluni servizi siano esclusi dall’ambito di applicazione dell’imposta. In particolare, il punto 2.2, alle lettere a) e b), del Provvedimento esclude, conformemente al disposto dell’articolo 1, comma 37-bis della Legge n. 145/2018, la fornitura diretta di beni e servizi, sia qualora la stessa avvenga nell’ambito di un servizio di intermediazione (es. marketplace), sia qualora la stessa avvenga attraverso l’acquisto dei beni e dei servizi sul sito del fornitore (e-commerce), quando quest’ultimo non svolge funzioni di intermediazione. La fornitura di beni e servizi è infatti un’operazione economicamente autonoma dal servizio digitale di messa a disposizione di un’interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di interagire.

Al fine di meglio chiarire l’esclusione dall’ambito applicativo dell’imposta sui servizi digitali della fornitura diretta di beni e servizi, sarebbe auspicabile che il Provvedimento disponesse in maniera più netta che l’acquisto diretto di beni e servizi è sempre escluso dall’ambito di applicazione dell’imposta, a prescindere dunque dal fatto che l’acquisto sia avvenuto nell’ambito di un servizio di intermediazione o meno. Pertanto, si propone di modificare come segue le lettere a) e b) del punto 2.2 del Provvedimento:

“Sono esclusi dall’ambito oggettivo dell’imposta i seguenti servizi: a) la fornitura diretta di beni e servizi, **anche qualora avvenga nell’ambito di un servizio di intermediazione**, ~~sia nell’ambito di un servizio di intermediazione digitale;~~ b) la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso

~~il sito web del fornitore di quei beni e servizi, quando il fornitore non svolge funzioni di intermediario;~~"

- Punto 2.2, lettera c), **scopo esclusivo o principale**

Il punto 2.2. lett. c) del Provvedimento definisce le modalità con cui individuare lo scopo esclusivo o principale dell'interfaccia digitale. Il criterio individuato è quello dei ricavi realizzati. Seppur sia apprezzabile l'individuazione di un criterio oggettivo, rimangono numerose incertezze sulla sua applicazione.

Tra quelle che qui preme richiamare è se il superamento di tale sorta di "test" porti all'esclusione dalla ISD di tutti i servizi digitali di cui alla lettera b) del comma 37, ossia la messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale. Si ritiene che la risposta dovrebbe essere affermativa in quanto il "test" assicura che l'interfaccia digitale abbia uno scopo diverso da quello che l'imposta vuole colpire. Restano ovviamente nell'ambito applicativo della ISD eventuali servizi digitali di cui alle lettere a) e c) del comma 37, ossia i servizi di pubblicità mirata e quelli di trasmissione dei dati degli utenti, prestati per il tramite della medesima interfaccia. Un ulteriore punto che andrà affrontato, eventualmente in una successiva Circolare, è la modalità di calcolo del "test" vista la complessità intrinseca a tali interfacce digitali (es. casi in cui è prevista una *fee flat*).

- Punto 2.3, **servizi accessori alle operazioni escluse**

Il Provvedimento al punto 2.3 esclude dall'ambito di applicazione dell'imposta i servizi accessori alle operazioni escluse di cui al punto 2.2. Tuttavia, il Provvedimento non offre una definizione di servizi accessori.

Una possibile definizione potrebbe essere mutuata dall'imposta sul valore aggiunto ed in particolare dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, secondo cui "*una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore*".<sup>4</sup>

Come affermato da codesta Spettabile Agenzia delle Entrate in ambito IVA, quindi, una operazione dovrebbe configurarsi come accessoria ad una

---

<sup>4</sup> *Ex multis*, Corte di Giustizia dell'Unione europea sentenza del 25 febbraio 1999, causa C-349/96, *CPP*; sentenza del 18 gennaio 2018, causa C-463/16, *Stadion Amsterdam CV*.

operazione principale quando la prima abbia funzione di integrare, completare ovvero rendere possibile l'operazione principale.<sup>5</sup>

Pertanto, si propone di aggiungere tra le definizioni di cui al punto 1 del Provvedimento la seguente definizione di “operazione accessoria”:

***“per “operazione accessoria” si intende un’operazione che non costituisce per l’utente un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio digitale, integrandolo, completandolo, ovvero rendendolo possibile”.***

### 3. Base imponibile e determinazione dell'imposta

- Punto 3.5, ***ricavi imponibili delle prestazioni di servizi di pubblicità mirata di cui al punto 1, lettera h) i).***

Il Provvedimento al punto 3.5 stabilisce che, ai fini del computo dei ricavi imponibili, derivanti dai servizi di trasmissione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata rivolta agli utenti della stessa interfaccia, rilevano sia i corrispettivi percepiti da coloro che si occupano di collocare la pubblicità mirata, sia i corrispettivi percepiti da coloro che ospitano la pubblicità mirata sul proprio sito web.

Come anticipato con riferimento alla definizione di “veicolazione” di cui al punto 1, lettera l), del Provvedimento, tale previsione potrebbe generare problemi di doppia imposizione degli stessi ricavi. Proprio al fine di evitare tali effetti, la Proposta di Direttiva, a cui la normativa italiana si ispira, non include tra i corrispettivi imponibili quelli derivanti dalla messa a disposizione di uno spazio digitale da parte del proprietario dell'interfaccia digitale, ma intende includere esclusivamente i corrispettivi derivanti dal servizio di “collocazione” della pubblicità mirata.

Pertanto, in linea con la proposta di modifica di cui al punto 1, lettera l), del Provvedimento si propone di modificare come segue il punto 3.5:

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

---

<sup>5</sup> Ex multis, risposta istanza di interpello n. 628 pubblicata il 29 dicembre 2020; Risoluzione del 15 luglio 2002, n. 230; Risoluzione del 11 febbraio 1998, n. 6.



- Punto 3.6, *ricavi imponibili delle prestazioni di servizi di messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale di cui al punto 1, lettera h) ii).*

Il Provvedimento al punto 3.6 stabilisce che, ai fini del computo dei ricavi imponibili derivanti dai servizi di messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consenta agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, rilevano i corrispettivi versati dagli utenti dell'interfaccia digitale multilaterale. Al medesimo punto, il Provvedimento, coerentemente al disposto dell'art. 1, comma 39-bis, della Legge n. 145/2018, esclude dai suddetti ricavi imponibili 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.

La nozione di “operazioni indipendenti, sul piano economico, dall'accesso e dall'utilizzazione del servizio digitale” non è, tuttavia, ulteriormente elaborata dal Provvedimento. Si ritiene che l'utilizzo, da parte del Provvedimento, di una terminologia diversa da quella di “operazione accessoria” impiegata al punto 2.3 denoti l'intenzione di distinguere le due nozioni. In particolare, il Provvedimento dovrebbe chiarire che per “operazioni indipendenti, sul piano economico” devono intendersi quelle operazioni che (i) non sono necessariamente poste in essere ogni qual volta l'utente fruisca del servizio digitale di accesso e di utilizzazione dell'interfaccia digitale multilaterale e che (ii) si caratterizzano per un contenuto essenzialmente differente rispetto a quello proprio del suddetto servizio digitale, (iii) indipendentemente dalla loro accessorialità o autonomia funzionale rispetto al medesimo servizio digitale.

#### **4. Criteri di collegamento con il territorio dello Stato**

- Punto 4.4, *criteri di collegamento con il territorio dello Stato dei servizi di trasmissione dei dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale di cui al punto 1, lettera h) iii)*

Il Provvedimento al punto 4.4, conformemente all'articolo 1, comma 40, lettera c), della Legge n. 145/2018, stabilisce il criterio in base al quale debba essere determinata la territorialità dei ricavi derivanti dai servizi digitali di cui al punto 1, lettera h) iii), ossia i servizi di trasmissione dei dati

raccolti da utenti e generati dall'utilizzo dell'interfaccia. Nello specifico, si prevede che *“l'utente si considera localizzato nel territorio dello Stato nell'anno solare in cui sono trasmessi i dati dallo stesso generati utilizzando un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato per accedere ad un'interfaccia digitale nel medesimo periodo o in periodi precedenti”*.

Nei primi anni di applicazione della ISD, al fine di determinare la territorialità di un ricavo riscosso, i soggetti passivi potrebbero riscontrare delle oggettive difficoltà a reperire e processare le informazioni relative a dati trasmessi nel corso dell'anno solare (e.g. 2020), ma generati da un utente *“in periodi precedenti”* (e.g. 2019) – anche all'entrata in vigore della ISD – utilizzando un dispositivo localizzato nel territorio italiano per accedere ad un'interfaccia. Infatti, tali informazioni potrebbero non essere (prontamente) disponibili a causa della circostanza che, in mancanza delle indicazioni attuative della ISD, non potevano essere poste in essere le procedure opportune per il reperimento e la conservazione delle informazioni necessarie.

Sarebbe, pertanto, auspicabile che tale previsione fosse interpretata nel senso che la stessa si applichi esclusivamente ai dati generati a decorrere dall'anno solare di entrata in vigore della ISD.

- Punto 4.5, ***localizzazione nel territorio dello Stato sulla base dell'indirizzo di protocollo internet (IP) o sulla base di altro metodo di geolocalizzazione***

Il punto 4.5 del Provvedimento stabilisce, conformemente al disposto di cui all'articolo 1, comma 40-bis, della Legge n. 145/2018, che ai fini della localizzazione nel territorio dello Stato del dispositivo utilizzato da un utente si debba fare riferimento all'indirizzo IP o, in mancanza di questo indirizzo, ad altro metodo di geolocalizzazione.

Sul punto sarebbero utili chiarimenti in merito ai casi in cui gli utenti utilizzino per la navigazione internet dei *server proxy*, che fungendo da intermediari per le richieste da parte dei *client* alla ricerca di risorse su altri *server*, disaccoppiano l'accesso al *web* dal *browser* e, pertanto, consentono all'utente di navigare in anonimato e con un IP localizzato in area geografica diversa da quella in cui lo stesso utente si trova.

Inoltre, sarebbe molto utile che l'amministrazione finanziaria fornisca chiarimenti in merito agli altri metodi di localizzazione utilizzabili dai

soggetti passivi per individuare il collegamento dell'utente con il territorio dello Stato.

## 5. Adempimenti

- Punto 5.1, *termine per il versamento dell'imposta*, punto 6.1, *termine per la presentazione della dichiarazione annuale* e **punto 7.2, richiesta di attribuzione del codice fiscale**

Il Provvedimento al punto 5.1, conformemente al disposto dell'articolo 1, comma 42, della Legge n. 145/2018, prevede che i soggetti passivi debbano effettuare il versamento della ISD dovuta entro il 16 febbraio dell'anno solare successivo a quello a cui l'ISD si riferisce. Pertanto, il versamento della ISD dovuta in relazione all'anno solare 2020 dovrà essere effettuato entro il prossimo 16 febbraio 2021. Tale termine, inferiore a sessanta giorni dall'entrata in vigore del Provvedimento che determina le modalità applicative della ISD, sarebbe in contrasto con l'articolo 3, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del Contribuente), a mente del quale *“le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti”*.

In ogni caso, tale termine appare troppo ravvicinato e di difficile adempimento, considerato che i soggetti passivi ai fini del versamento della ISD sono tenuti, ai sensi del combinato disposto di cui all'articolo 1, comma 43, della Legge n. 145/2018 e di cui al punto 7 del Provvedimento, a richiedere l'attribuzione del codice fiscale per tutte le entità del gruppo che siano soggetti passivi della ISD, a raccogliere i dati necessari sulla base del Provvedimento, nonché a predisporre nel medesimo termine, ai sensi del punto 8.5 del Provvedimento, i prospetti analitici contenenti le informazioni sui ricavi imponibili e gli elementi quantitativi mensili per il calcolo delle proporzioni di cui ai punti 3.9 – 3.11 del medesimo Provvedimento.

Sarebbe, dunque, auspicabile che fosse prevista una congrua proroga di detto termine, in modo da fornire ai soggetti passivi il tempo necessario per l'elaborazione delle informazioni rilevanti per il calcolo della ISD secondo le indicazioni e i modelli previsti dal punto 8 del medesimo Provvedimento, nonché per effettuare tutti gli adempimenti prodromici connessi alle richieste di attribuzione dei codici fiscali dei soggetti passivi sprovvisti dello

stesso. Con riferimento a tale ultimo adempimento, preme sottolineare che per alcuni gruppi potrebbe essere oltremodo oneroso ottemperare allo stesso, non solo in termini economici ma soprattutto amministrativi<sup>6</sup>, se si considera che, in alcuni casi, ci potrebbero essere decine di soggetti passivi e relativi legali rappresentanti da identificare. Sul punto, riterremmo auspicabile l'individuazione di modalità semplificate di identificazione.

Coerentemente, dovrebbe essere prevista anche una proroga del termine del 31 marzo per la presentazione della dichiarazione annuale previsto dal punto 6.1 del Provvedimento, in conformità al disposto di cui all'articolo 1, comma 42, della Legge n. 45/2018. Come anticipato, tale termine non appare proporzionato, in ragione degli innumerevoli obblighi formali che i soggetti passivi sono tenuti a rispettare ai sensi del Provvedimento .

## **6. Obblighi strumentali**

- Punto 7.6, *individuazione della società designata*

Il Provvedimento al punto 7.6 individua i criteri in base ai quali nominare la società designata per l'assolvimento degli obblighi di versamento e dichiarativi, di cui ai punti 5 e 6 del Provvedimento, e per le richieste di rimborso dell'eccedenza di ISD di cui al punto 10 del medesimo Provvedimento. Nello specifico si prevede che i soggetti passivi della ISD possano nominare un soggetto passivo del gruppo residente o stabilito in Italia, ove esistente. Tuttavia, non appare chiaro se, in assenza di un soggetto passivo residente o stabilito nel territorio dello Stato, sia possibile nominare, quale società designata, un soggetto passivo non residente, ancorché privo di stabile organizzazione in Italia (a condizione che sia diverso da un soggetto passivo stabilito in uno Stato non collaborativo). Si ritiene quindi auspicabile che il Provvedimento chiarisca questo punto. Inoltre, tenuto conto che nella realtà la maggior parte dei soggetti passivi della ISD non sono né residenti nello Stato né ivi stabiliti, sarebbe auspicabile prevedere che, in assenza di un soggetto passivo della ISD residente in Italia o ivi stabilito ai fini delle imposte dirette, possa essere

---

<sup>6</sup> Ad esempio, la richiesta di attribuzione del codice fiscale implica la preventiva richiesta e attribuzione del codice fiscale del legale rappresentate – persona fisica non residente - del soggetto passivo per cui si effettua la richiesta, nonché la presentazione di documenti atti ad attestare la sussistenza degli elementi soggettivi ed oggettivi indicati nei modelli, da allegare unitamente alla richiesta con traduzione in italiano asseverata e, in alcuni casi, anche apostillata.

nominato, quale società designata, qualsiasi soggetto (anche non soggetto passivo della ISD) appartenente al gruppo residente in Italia o ivi stabilito. Pertanto, si propone di modificare come segue il punto 7.6 del Provvedimento:

*“I soggetti passivi dell’imposta appartenenti a un gruppo al termine dell’anno solare in cui risultino soddisfatte le condizioni di cui al punto 1, lettera b), al fine di adempiere agli obblighi di cui ai punti 5 e 6 e per richiedere il rimborso di cui al punto 10, possono designare una società del gruppo, scegliendo **prioritariamente** tra i soggetti passivi dell’imposta. La società designata deve essere individuata tra i soggetti passivi del gruppo residenti o stabiliti in Italia, ove esistenti. **In mancanza, la società designata può essere individuata tra soggetti passivi appartenenti al gruppo residenti o stabiliti in uno Stato Membro dell’Unione Europea o nello Spazio Economico Europeo, ove esistenti, o tra altri soggetti appartenenti al gruppo residenti in Italia o ivi stabiliti ai fini delle imposte sul reddito delle società. Non può in ogni caso essere designato un soggetto passivo stabilito in uno Stato non collaborativo e privo di una stabile organizzazione in Italia. La designazione ha validità annuale, con riferimento agli obblighi da adempiere nell’anno in cui è effettuata.**”*

## **7. Obblighi contabili**

- Punti 8.1 e seguenti

Il Provvedimento ai punti 8.1 e seguenti prevede che, ai fini dell’adempimento degli obblighi derivanti dalla ISD, i soggetti passivi dell’imposta tengano un’apposita contabilità che risponda a determinati requisiti e che riporti le informazioni di cui agli allegati 1 e 2 al Provvedimento. Considerato che i dettagli tecnici relativi all’apposita contabilità richiesta dal Provvedimento saranno forniti ai contribuenti in un momento temporale che si colloca quasi al termine del periodo nel corso del quale sono stati incassati i compensi imponibili che avrebbero dovuto essere rilevati in tale contabilità, i contribuenti potrebbero trovarsi nell’impossibilità di ricostruire retroattivamente tale “apposita contabilità” in relazione a ricavi generati dal 1° gennaio 2020. Sarebbe pertanto opportuno integrare il Provvedimento con una disposizione che, in relazione al primo periodo di applicazione dell’imposta, preveda che la contabilità tenuta dai contribuenti sia ritenuta idonea a soddisfare i propri obblighi

tributari anche qualora non rispetti i requisiti di cui alla sezione 8 del Provvedimento, sempre che sia idonea a consentire una corretta quantificazione dell'ISD dovuta in relazione a tale periodo.

Pertanto, si propone di inserire il seguente punto 8.7 del Provvedimento:

***“8.7 In relazione al periodo d'imposta 2020, i soggetti passivi sono esonerati dagli obblighi di cui ai punti da 8.1 a 8.5 qualora abbiano predisposto una contabilità idonea a 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.”***

#### ***8. Deducibilità della ISD dalle imposte sul reddito***

Infine, eventualmente in una successiva Circolare, sarebbe auspicabile una conferma in merito alla deducibilità della ISD dalle imposte sul reddito.

\*\*\*

Si ringrazia nuovamente per l'opportunità offerta e si rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento ed approfondimento.

Cordiali saluti,

(Maisto e Associati)  
