

Milano, 31/12/2020

All'attenzione
Dell'Agenzia delle Entrate
Divisione Contribuenti –
Settore Internazionale
div.contr.internazionale@agenziaentrate.it

e p.c.
Fabrizio Acerbis
fabrizio.acerbis@it.pwc.com

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

Autorizzazione al trattamento e alla pubblicazione online: Il presente documento contiene la visione collettiva di PwC TLS esclusivamente ai fini della "Consultazione pubblica sullo schema di provvedimento relativo all'imposta sui servizi digitali". L'autorizzazione al trattamento dello stesso documento, inclusa la pubblicazione online, si intende pertanto concessa da parte di PwC TLS esclusivamente ai fini della procedura in corso.

TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti

2020/3

Dott. Fabrizio Acerbis	Dott. Pietro Stefano Bertolotti	Dott.ssa Lara Guiotto	Dott. Marco Ruzza	Avv. Michele Carminati	Dott. Gian Maria Minnella	Cons. Lav. Alessandro Arace
Dott. Franco Boga	Dott. Andrea Brignoli	Dott. Michele Gusmeroli (LLM)	Avv. Luca Saglione	Dott.ssa Mara Carrano	Dott.ssa Nicole Monopoli	Dott. Giacomo Belluzzi
Dott. Nicola Broggi	Avv. Elisabetta Caccavella	Dott.ssa Caterina Innamorato (LLM)	Dott.ssa Daria Salari	Dott. Gianpiero Catuscelli	Avv. Francesca Negro	Dott. Edouardo Brami
Dott. Gianni Colucci	Dott. Nicola Cameli	Dott.ssa Antonella Intuire	Avv. Selena Santilioni	Cons. Lav. Rosaria Cera	Avv. Pietro Negroni	Dott.ssa Daniela Brenna
Avv. Paola Barazzetta	Dott. Alessandro Campione	Dott. Luca la Pietra	Dott.ssa Nancy Saturnino	Dott. Stefano Chiaramonte	Dott. Carlo Novello	Dott.ssa Italia Cammisa
Dott. Felice De Lillo	Avv. Stefano Cancarini	Avv. Daniele Landi	Cons. Lav. Marzio Scaglioni	Dott.ssa Alessandra Codogno	Avv. Rosario Pace	Dott.ssa Letizia Carrara
Dott. Marco Meulepas	Dott.ssa Cristina Carmosino	Avv. Daniele Landi	Dott.ssa Serena Irene Scalabrini	Dott. Roberto Colatorti	Avv. Monica Paladino	Dott.ssa Maristella Chieffo
Dott. Claudio Valz	Avv. Fabrizio Cascinelli	Dott. Nicola Laurenzano	Avv. Daniele Selicato	Dott. Stefano Colla	Avv. Fabrizio Palmeri	Dott.ssa Federica Crestani
Dott. Alessandro Caridi (LLM)	Dott. Arturo Cassina	Dott.ssa Liana Locorotondo	Avv. John Shehata	Avv. Claudio Costantino (PhD)	Dott.ssa Federica Panzeri	Dott.ssa Claudia Caltone
Avv. Barbara Mirta Ferri	Dott.ssa Alessandra Cavina	Dott. Fabrizio Loffredo	Dott. Nicola Siviero	Dott.ssa Mariangela Vittoria Cottali	Dott. Tommaso Perri	Dott. Lorenzo Damiani
Dott. Egidio Filetto	Dott. Giovanni Consiglio	Avv. Marco Longobardi	Avv. Francesca Tironi	Avv. Giovanni Camella	Dott. Sandro Pittini	Avv. Letizia Carrara
Dott. Valentino Guarini	Dott. Angelo Conte	Dott. Riccardo Lorenzon	Dott. Simone Varini	Avv. Francesco Della Scala	Dott. Andrea Porcarelli	Dott.ssa Nicla Simona Di Grazia
Avv. Gianluigi Baroni	Dott. Antonio Cutini	Avv. Amelie Mammone	Dott.ssa Rossana Vergani	Avv. Federica De Luca	Dott.ssa LuciaPOSITANO	Dott.ssa Ludovica Diemoz
Dott. Luca Lavazza	Dott. Salvatore Cuzzocrea	Dott. Samuel Marchiò	Dott. Dario Vio	Dott.ssa Angela Di Gennaro	Avv. Maria Progidia	Avv. Maurizio Foti
Dott. Giovanni Marano	Dott. Giorgio De Capitani	Dott. Rocco Mottolose	Dott. Maurizio Zama	Dott. Alessio Diori	Dott. Mario Rendo	Dott. Luca Ghelli
Dott. Alessio Rolando	Dott. Daniele Di Michele	Avv. Giorgio Carmelo Massa	Dott.ssa Michela Zampiccoli	Dott.ssa Francesca Ruscalla	Dott.ssa Antonia Santoro	Dott. Guido Bruno Guidi
Dott. Alessandro Catona	Avv. Annalisa Di Ruzza	Dott. Stefano Merli	Dott.ssa Alessia Zanatta	Dott. Davide Ferro	Dott. Corrado Scola	Dott. Alessandro Maffiodo
Dott.ssa Nicola Cimmino	Dott.ssa Carmela Ettore	Dott. Luigi Mira	Avv. Mario Zanin	Avv. Giulia Ferromi	Avv. Davide Settembre	Dott.ssa Francesca Massari
Avv. Giovanni Stefanin	Dott.ssa Francesca Falcone	Dott. Rocco Mottolose	Avv. Ilaria Zingali	Avv. Maida Fiorese	Dott.ssa Maida Fiorese	Dott. Raffaele Menzione
Dott. Paolo Lucarini	Dott. Giovanni Falsitta	Dott. Marco Napolitano	Avv. Filippo Zucchinelli	Dott. Giuseppe Fortunato	Dott. Paolo Sommi	Dott.ssa Stefania Novelli
Dott. Roberto Spotti	Avv. Michele Fava	Avv. Davide Neirotti	Dott.ssa Hanna Yuliana Arellano	Dott. Andrea Fusaro	Dott.ssa Manuela Sorbara	Dott. Luca Purpura
Dott. Ugo Cannavale	Dott. Mario Joseph Femino'	Dott.ssa Lucia Pagliari	Avv. Ivan Arrotta	Avv. Costanza Gaetani Dell'Aquila	Dott.ssa Eva Sorgato	Dott. Francesco Riti
Avv. Carlo Romano (PhD/LLM)	Dott.ssa Gabriella Forza	Dott.ssa Vitalba Passarelli	Avv. Pamela Balice	D'Aragona	Avv. Fabrizio Tenuta (PhD)	Dott.ssa Barbara Salvestrin
Dott. Marco Vozzi	Dott. Luca Franceschini	Dott. Maurizio Pavia	Avv. Romina Ballanca	Avv. Raffaele Gentile	Avv. Pamela Terazzi	Dott. Riccardo Tirinnanzi
Avv. Andrea Lenzi Orlandi Cardini (LLM)	Avv. Davide Frau	Dott. Leonardo Penna	Dott.ssa Lavinia Barberini	Dott. Dario Gillio	Dott. Alberto Tognoni	Of counsel
Dott. Pasquale Salvatore	Dott. Gianluca Gabellini	Dott.ssa Piera Penna	Dott. Simone Longano	Dott. Andrea Grimaldi	Dott.ssa Carlotta Tunesi	Prof. Giulio Andreani
Dott. Stefano Tonetti	Avv. Edgardo Gagliardi	Dott. Gabriele Pierini	Avv. Fabio Luongo	Dott.ssa Claudia Limbiati	Dott.ssa Simona Urciuoli	Avv. Tiziana Ballarini
Dott. Paolo F. Tripoli (LLM)	Avv. Elisa Elena Geraci	Dott. Giuseppe Pigoli	Dott. Massimo Mantini	Avv. Riccardo Lonardi	Dott. Nicola Vezzaro	Prof. Gianluigi Bizio
Dott. Francesco Nuzzolo	Dott.ssa Chiara Giannella (LLM)	Dott. Fabio Pirozzi (PhD/EMBA)	Dott. Giovanni Marra	Avv. Pamela Terazzi	Dott. Domenico Vito	Prof. Roberto Cecon
Avv. Cristian Sgarmentella	Dott.ssa Marta Goi	Avv. Francesco Pizzo	Dott. Alessandro Marzorati	Dott. Mario Volpe (LLM)	Dott.ssa Felicia Zaffiro Puopolo	Avv. Maria Cristina Cengia
Avv. Tommaso Tomaiuolo	Dott.ssa Raffaella Maria Graziano	Dott.ssa Elena Robicci	Dott. Matteo Bulighin	Dott.ssa Vittoria Zaganelli	Cons. Lav. Lucia Zedda	Avv. Manfredi De Vita
Avv. Guido Ajello	Dott.ssa Chiara Grechi (PhD)	Dott.ssa Federica Rossi	Avv. Alessio Buonaiuto	Cons. Lav. Lucia Zedda	Dott.ssa Sara Zeppola	Dott. Salvatore Livechi
Dott. Roberto Azzano	Dott. Davide Guerini	Dott. Luigi Pio Rutigliano	Dott. Antonello Calabrese	Dott. Jacopo Meregalli		Prof. Avv. Pierpaolo Marano
Avv. Flavia Barone	Dott. Simone Guidi		Dott.ssa Valentina Caldironi	Dott. Matteo Merli		Avv. Fabio Alberto Regoli
Avv. Alvisé Becker						

Milano • Via Monte Rosa 91 • 20149, Italia • Tel. +39 02 916051 • Fax. +39 02 91605000 | Bari • Via Abate Gimma 72 • 70122, Italia • Tel. +39 080 5640211 • Fax. +39 080 5640299 - Via Papa Pio XII 60 • 70124, Italia • Tel. +39 080 5044444 • Fax. +39 080 5619024 | Bergamo • Largo Belotti 5 • 24121, Italia • Tel. +39 035 229691 • Fax. +39 035 2296925 | Bologna • Via Angelo Finelli 8 • 40126, Italia • Tel. +39 051 616771 • Fax. +39 051 6167799 | Brescia • Viale Duca d'Aosta 28 • 25121, Italia • Tel. +39 030 3697601 • Fax. +39030 3697690 | Firenze • Viale Antonio Gramsci 15 • 50121, Italia • Tel. +39 055 2482911 • Fax. +39 055 2482999 | Napoli • Via dei Mille 16 • 80121, Italia • Tel. +39 081 716141 • Fax. +39 081 7161450 | Novara • Via Fratelli Rosselli 28 • 28100, Italia | Padova • Via Vicenza 4 • 35138, Italia • Tel. +39 049 873421 • Fax. +39 049 8734299 | Palermo • Via Marchese Ugo 60 • 90141, Italia • Tel. +39 091 6268669 • Fax. +39 091 301321 | Parma • Viale Tanara 20/A • 43121, Italia • Tel. +39 0521 275911 • Fax. +39 0521 781844 | Roma • Largo Angelo Fochetti 29 • 00154, Italia • Tel. +39 06 5717851 • Fax. +39 06 57178557 | Torino • Corso Palestro 10 • 10122, Italia • Tel. +39 011 592271 • Fax. +39 011 5922777 | Trento • Viale Della Costituzione 33 • 38121, Italia | Treviso • Viale Gian Giacomo Felissent 90 • 31100, Italia • Tel. +39 0422 425611 • Fax. +39 0422 425699 | Varese • Via Albuzzi 43 • 21100, Italia • Tel. +39 0332 285039 • Fax. +39 0332 284474 | Verona • Via Francia 21/C • 37135, Italia • Tel. +39 045 8051411 • Fax. +39 045 8051499

Codice Fiscale e Partita IVA 12142310155 | e-mail: <nome>.<cognome>@it.pwc.com

TLS Associazione Professionale di Avvocati e Commercialisti is a member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each member firm of which is a separate legal entity

1. Introduzione: Profili generali

L’Imposta sui Servizi Digitali (“**ISD**”)¹ è un nuovo tributo avente, nelle intenzioni del legislatore, carattere transitorio (art. 1, comma 49-*bis*²). Il presupposto del tributo è la realizzazione di ricavi derivanti dalla fornitura di specifici servizi digitali (art. 1, comma 37); la base imponibile è costituita da una quota dei ricavi (lordi) mondiali (art. 1, comma 39), imputabili a un periodo d’imposta coincidente con l’anno solare, e riferibili, secondo le diverse modalità previste per ogni tipologia di servizio digitale, agli utenti situati nel territorio dello Stato (art. 1, comma 40).

La struttura legale dell’imposta (in una prima approssimazione ascrivibile al *genus* delle accise - o *excise taxes* - applicata ai ricavi lordi e per cui non è prevista traslazione/rivalsa) è concepita, “*al fine della tassazione equa dell’economia digitale*” e “*in attesa di soluzioni definitive di carattere internazionale (OCSE)*”, per superare, per determinate categorie di servizi digitali, il criterio di collegamento territoriale dell’imposizione dei redditi derivanti dall’attività d’impresa basato sulla stabile organizzazione in modo da imporre la contribuzione nel mercato di sbocco anche agli operatori economici che operano attraverso modelli d’impresa digitali in grado di penetrare l’economia senza necessità di stabilirvi una presenza fisica e che si basano fortemente sull’utilizzo di beni immateriali, dati, partecipazione degli utenti ed effetti di rete.

In termini generali, PwC TLS ritiene che l’ISD sia una *second best solution*, per il carattere unilaterale e a causa dei molteplici effetti distorsivi sull’attività economica e sugli investimenti³. Tali effetti, in particolare, come evidenziato chiaramente da alcuni membri OCSE e dalla letteratura economica⁴, potrebbero manifestarsi a prescindere dall’accuratezza, dalla lungimiranza e dall’attenzione nella redazione dei contenuti e dei profili tecnici di dettaglio dell’imposta.

Tuttavia, pur in tale contesto, PwC TLS⁵ ritiene opportuno e necessario contribuire alla consultazione pubblica relativa alla bozza di Provvedimento pubblicata sul sito *web* dell’Agenzia delle Entrate (innanzi, “**Provvedimento**”) al fine soprattutto di evidenziare alcune delle aree critiche particolarmente distorsive.

Preliminarmente, si precisa che non saranno oggetto di specifiche analisi i profili legati al rispetto da parte dell’Italia degli obblighi internazionali (WTO e convenzioni contro le doppie imposizioni), quelli derivanti dall’appartenenza all’Unione Europea (con particolare riguardo al rispetto delle libertà fondamentali e del divieto di aiuti di stato), né quelli connessi al principio di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) e di eguaglianza (art. 3 Cost.).

Con particolare riguardo ai profili costituzionali, preme evidenziare che il principio della capacità contributiva, inteso quale specificazione dell’eguaglianza in ambito tributario, non solo proibisce discipline e misure discriminatorie o distorsive, ma altresì forme impositive che moltiplichino il prelievo sul medesimo oggetto economico deprivando la relativa attività economica dell’intero margine economico (o ancor più).

¹ Introdotta dall’art. 1, commi da 35 a 50, della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (“Legge di Bilancio 2019) e parzialmente modificata dall’art. 1, comma 678, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (“Legge di Bilancio 2020”). Ove non diversamente specificato, i riferimenti legislativi contenuti nel presente testo si riferiscono alla Legge di Bilancio 2019.

² Ai sensi del quale la disciplina ISD è abrogata “*dalla data di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell’economia digitale*”.

³ Questa conclusione è desumibile anche dall’approccio che l’OCSE ha adottato dopo la pubblicazione dell’*Interim Report*, volto a introdurre soluzioni normative applicabili alla generalità dei soggetti passivi che svolgono attività d’impresa.

⁴ Per un rassegna della letteratura economica in argomento si veda: “*Economic and Policy Aspects of Digital Services Turnover Taxes: A Literature Review*” (PwC - 2018) disponibile al link: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/assets/pwc-dtsg-literature-review-final.pdf>

⁵ In merito si veda anche “Lo Stato del Sistema Fiscale Italiano (2020)” (<https://www.pwc-tls.it/it/services/fiscal-policy-and-economics-consulting/docs/Stato-del-Sistema-Fiscale-Italiano-2020.pdf>).

Da ultimo, PwC TLS rileva che l'introduzione dell'ISD non è stata preceduta in Italia da un dibattito pubblico formale e strutturato (ad esempio, una pubblica consultazione che avesse riguardo alle scelte di politica fiscale da perseguire⁶) e che il testo legislativo sia carente di molteplici definizioni (quali, ad esempio, quelle di utente, interfaccia digitale, pubblicità mirata, funzione di intermediazione, etc.) essenziali per fornire certezza e chiarezza agli operatori con specifico riguardo a elementi strutturali dell'imposta e, in particolare, alla precisa definizione dei servizi digitali tassabili, i confini tra gli stessi e tra gli stessi e quelli non tassabili. Poiché questi aspetti si rivelano essenziali per la definizione della fattispecie imponibile che, data la natura altamente selettiva, richiede la definizione di confini ben delineati in termini di modelli imprenditoriali che vi sono soggetti o meno, sarebbe stato opportuno, similmente a quanto avvenuto ad esempio nel Regno Unito⁷ (UK), far precedere l'istituzione dell'ISD da una consultazione pubblica, predisporre una esaustiva relazione tecnica di accompagnamento alla disciplina e diffondere con largo anticipo le regole applicative. Tale processo, non solo avrebbe consentito una maggiore adeguatezza della disciplina ai canoni dell'eguaglianza e della capacità contributiva, ma avrebbe consentito il raggiungimento di un elevato livello di certezza e di prevedibilità, anche al fine di ridurre gli oneri di *compliance* e ridurre la potenziale conflittualità.

Le "Motivazioni" allo schema di Provvedimento oggetto di consultazione ribadiscono che la "*disciplina italiana si ispira alla proposta di Direttiva COM (2018) 148 final, presentata il 21 marzo 2018 nell'ambito di un pacchetto di misure per la tassazione equa dell'economia digitale predisposto dalla Commissione UE in attesa di soluzioni definitive di carattere internazionale (in ambito OCSE)*". Tale Proposta si compone, oltre al testo normativo introdotto dai "considerando", anche della relazione illustrativa delle singole disposizioni.

Sebbene le Motivazioni richiamino formalmente la Proposta di Direttiva e, nella sostanza, la disciplina italiana della ISD riproduca pressoché testualmente tale Proposta, le medesime Motivazioni non chiariscono quale rilevanza il testo della Commissione assuma ai fini interpretativi e, in particolare, se quest'ultimo possa essere utilizzato come strumento supplementare di interpretazione. Come noto, la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE ritiene che ove il legislatore nazionale riproduca - testualmente o essenzialmente - i contenuti della disciplina (tributaria) dell'UE, l'interprete nazionale sia obbligato all'adozione di soluzioni interpretative conformi (e/o adeguate) al diritto sovranazionale⁸.

La peculiarità del caso di specie è che il testo riprodotto dalla disciplina legislativa dell'ISD non è vigente nel diritto UE o, detto diversamente, è una mera Proposta non ancora adottata dal Consiglio. Contribuirebbe, dunque, a creare condizioni di certezza chiarire se i Considerando e l'illustrazione dettagliata delle disposizioni contenuti nella Proposta della Commissione UE potessero essere utilizzati per interpretare la disciplina ISD, anche come strumenti supplementari di interpretazione. Naturalmente, tale effetto sarebbe

⁶ In Italia, infatti, è stata oggetto di consultazione pubblica da parte del MEF solamente la proposta di Direttiva (<https://www.mef.gov.it/comunica-con-noi/consultazione/index.html>). Nel senso indicato nel testo, cfr. il documento pubblicato nel corso del 2018 dal Governo del Regno Unito: "*Corporate tax and the digital economy: position paper update*" (https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf).

⁷ Il processo legislativo britannico è descritto e adottato come *benchmark* dal documento elaborato da PwC TLS, Lo Stato del Sistema Fiscale Italiano (2020), citato *supra* alla nota 5.

⁸ Il *leading case* è Corte di Giustizia UE, causa C-28/95, sentenza 17 luglio 1997, *A. Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, in Racc. I-4161, para. 32: "*quando una normativa nazionale si conforma, per le soluzioni che essa apporta a situazioni puramente interne, a quelle adottate nel diritto comunitario, al fine, in particolare, di evitare che vi siano discriminazioni nei confronti dei cittadini nazionali o, come nella fattispecie di cui al processo a quo, eventuali distorsioni di concorrenza, esiste un interesse comunitario certo a che, per evitare future divergenze d'interpretazione, le disposizioni o le nozioni riprese dal diritto comunitario ricevano un'interpretazione uniforme, a prescindere dalle condizioni in cui verranno applicate*".

applicabile esclusivamente nei casi in cui vi sia perfetta coincidenza testuale della Proposta e della disciplina ISD.

Inoltre, l'imposizione dei servizi digitali, quale "*interim measure*", è stata oggetto di specifiche raccomandazioni OCSE, risalenti al 16 marzo 2018⁹. Tali raccomandazioni, in particolare, consistono in "*guidance on the design consideration*" che i Paesi "*in favour of the introduction of interim measures*" hanno definito al fine di mitigare le conseguenze negative ("*adverse consequences*"¹⁰) connesse all'introduzione unilaterale di tale forma di imposizione.

A conclusione della presente introduzione, infine, pare opportuno richiamare alcune indicazioni contenute nei Considerando della Proposta di Direttiva da cui si potrebbero ricavare alcuni elementi utili a delineare l'oggetto dell'imposta e, in particolare, la nozione di servizi digitali. Il Considerando 7 della Proposta di Direttiva evidenzia che l'imposta sui servizi digitali riguarda i "*ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali in cui gli utenti contribuiscono significativamente al processo di creazione del valore*". Ciò è ribadito anche dal Considerando 9 ove il riferimento è ai servizi che "*dipendono maggiormente dalla creazione di valore da parte degli utenti e per i quali è generalmente maggiore il divario tra il luogo in cui i ricavi sono tassati e quello in cui il valore è creato. Dovrebbero essere tassati i ricavi derivanti dal trattamento dei contributi degli utenti, non la partecipazione degli utenti in sé.*"

In altri termini, l'oggetto dell'imposta non è qualsiasi servizio digitale ma, tra questi, solo quelli riconducibili alla più ristretta cerchia di servizi digitali che ritraggono valore dalla partecipazione attiva (e non meramente passiva) degli utenti. Tale impostazione è in linea anche con la natura di "*interim measure*" di tale tipologia di imposta destinata a "tamponare" in modo mirato, in una fase temporanea, la percepita inadeguatezza e ingiustizia delle regole di fiscalità internazionale.

⁹ Cfr. documento OCSE "Tax Challenges Arising from digitalisation – Interim Report 2018" (Report OCSE) e in particolare il Capitolo 6 "*Interim measures to address the tax challenges arising from digitalisation*".

¹⁰ L'elencazione degli effetti negativi dell'imposta è contenuta nel par 407 del Report OCSE. Tra questi effetti preme sottolineare in questa sede quello di "over taxation" dovuto, anche, all'effetto a cascata ("*cascading effect*").

2. Definizioni

2.1. “soggetti passivi dell’imposta” (art. 1, lett b), del Provvedimento)

Con riguardo alla definizione di “soggetti passivi dell’imposta” si ritiene necessario chiarire che la soglia di euro 750.000.000 di ricavi realizzati ovunque nel mondo, singolarmente o a livello di gruppo, si riferisce ai “ricavi da servizi digitali”. Ciò è in linea con la filosofia della Proposta di Direttiva ove si legge che:

“La prima soglia (importo totale annuo dei ricavi a livello mondiale) dovrebbe limitare l’applicazione dell’imposta alle imprese di determinate dimensioni, che sono essenzialmente quelle in grado di fornire i servizi digitali per i quali il contributo degli utenti svolge un ruolo fondamentale e che dipendono fortemente da reti di utenti estese, un grande traffico di utenti e lo sfruttamento di una posizione di mercato forte. Tali modelli imprenditoriali, che dipendono dalla creazione di valore da parte degli utenti per ottenere ricavi e che sono redditizi soltanto se attuati da imprese di determinate dimensioni, sono all’origine del divario maggiore tra il luogo in cui vengono tassati i ricavi e il luogo dove è creato il valore”¹¹.

La dimensione dell’impresa, misurata attraverso i ricavi (anche consolidati), è finalizzata a individuare gli operatori (i gruppi) che “beneficiano maggiormente degli effetti di rete e sfruttano i megadati, fondando quindi i loro modelli imprenditoriali sulla partecipazione degli utenti”¹². In altri termini, se la prima soglia che definisce l’ambito oggettivo di applicazione deve avere capacità selettiva con specifico riguardo ai fattori (quali gli effetti di rete, i *big data* e la partecipazione degli utenti) che hanno decretato la diffusione e lo sviluppo di alcuni modelli di *business* digitali, è conseguenza logica che la stessa sia riferita ai soli “ricavi da servizi digitali”. Peraltro, solo in tal modo sarebbe possibile proteggere le piccole imprese e le *start-up*¹³, anche se parte di un più ampio Gruppo non altrimenti attivo nei servizi digitali rilevanti.

Differentemente, qualora si intenda tale soglia come riferita indistintamente a qualsiasi tipologia di ricavo, affinché l’impresa (o il gruppo) sia ricompresa nel campo di applicazione dell’imposta sarebbero sufficienti ricavi digitali italiani per un importo superiore a euro 5,5 milioni. In tal modo si colpirebbero anche soggetti:

- per cui gli effetti di rete, lo sfruttamento dei megadati e la partecipazione degli utenti sarebbero fenomeni minori, e non (ancora) significativi;
- chiaramente riconducibili alla categoria delle piccole imprese o delle *start-up*, che sarebbero colpite da tale forma di imposizione in virtù della mera appartenenza a un gruppo di maggiori dimensioni anche se non operante nel settore digitale (che come si è visto è lo specifico oggetto dell’intervento normativo).

2.2. “gruppo” (art. 1, lett. d), del Provvedimento)

Con riguardo alla definizione di “gruppo” adottata dal Provvedimento, si propone di chiarire che l’inclusione nel perimetro di riferimento debba avvenire integralmente (ossia tramite consolidamento integrale e quindi

¹¹ Considerando n. 23 della Proposta di Direttiva.

¹² Proposta di Direttiva, p. 11.

¹³ Proposta di Direttiva, p. 11 ove si legge che “la soglia dovrebbe escludere le piccole imprese e le *start up*, per le quali gli oneri di messi in conformità con la nuova imposta rischierebbero di avere un effetto sproporzionato”.

“line by line”), in coerenza con quanto previsto nella Proposta di Direttiva (ove vi è il riferimento alle “entità pienamente incluse nel bilancio consolidato”, art. 2(2)).

Si sottolinea, inoltre, l’esigenza di fornire chiarimenti circa il trattamento da riservare alle operazioni di entrata e/o uscita dal Gruppo da parte di un soggetto passivo. Si consideri il caso di un soggetto passivo che nel periodo d’imposta 2019 apparteneva a un gruppo compreso nel perimetro dell’ISD e che nel 2020 ne fuoriesca, o viceversa.

2.3. “Stato non collaborativo” (art. 1, lett. f), del Provvedimento)

Con riferimento alla definizione di “*Stato non collaborativo*” si propone di chiarire che gli Stati inclusi in tale categoria sono quelli con cui 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*”.

In altri termini, sono da considerare “collaborativi”:

- a. Gli Stati Membri dell’Unione Europea;
- b. Gli Stati Membri dello Spazio economico europeo con cui l’Italia “*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*”
- c. Ogni altro Stato, diverso da quelli già compresi nei punti a) e b), con cui l’Italia “*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*”.

Ai fini del riscontro dell’esistenza di 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*” si propone di chiarire che rilevi anche la “*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*” OCSE del 1988, come modificata nel 2010¹⁴.

2.4. “Interfaccia digitale multilaterale” (art. 1, lett. g), del Provvedimento)

Come detto in premessa, l’ISD mira a colpire i ricavi generati dall’interazione fra gli utenti, ossia nella formulazione legislativa, tramite la messa a disposizione di un’interfaccia digitale che consente “*agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro*”.

Coerentemente a tale *ratio*, si propone di accentuare, nella definizione di “*interfaccia digitale multilaterale*” contenuta nel Provvedimento (art. 1, lett. g)), il fattore di partecipazione attiva degli utenti facendo ricorso alla formulazione letterale utilizzata nella Proposta di Direttiva: l’interfaccia digitale multilaterale deve permettere agli utenti “*di trovare altri utenti e di interagire con essi*” (art. 3(1)(b)). Su tali basi, la suggerita definizione di “*interfaccia digitale multilaterale*” è la seguente: “*qualsiasi software, compresi i siti web o parte di essi e le applicazioni, anche mobili, accessibili agli utenti, attraverso cui questi ultimi possono*

¹⁴ [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters](#).

caricare e condividere contenuto digitale con altri utenti, trovare altri utenti e interagire con essi, facilitando le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra i medesimi”.

In tal modo viene espressamente previsto che non sia sufficiente un ruolo minimo degli utenti (utenti passivi), bensì sia necessario anche individuare i “*contributi degli utenti*” (utenti attivi) alla creazione del valore tassabile.

2.5. “servizi digitali” (art. 1, lett. h), del Provvedimento)

2.5.1. Premessa

Il Provvedimento ribadisce la definizione delle tre categorie di servizi digitali già contenuta nella legge senza aggiungere ulteriori chiarimenti.

I servizi digitali, tuttavia, riguardano modelli imprenditoriali che generano quattro tipologie di ricavi da:

- pubblicità mirata agli utenti (comma 37, lett. a)) e, nel seguito, “**pubblicità digitale mirata agli utenti**”;
- interazione e contatto tra utenti (comma 37, lett. b)) e, nel seguito, “**rete sociale**”;
- intermediazione nella cessione diretta di beni e servizi tra utenti (comma 37, lett. b)) e, nel seguito, “**intermediazione tra utenti**”;
- cessione di dati relativi agli utenti (comma 37, lett. c)) e, nel seguito, “**cessione di dati degli utenti**”.

Tale classificazione delle tipologie di ricavi da servizi digitali, che evidenzia la bipartizione dei servizi previsti dalla lett. b), trova conferma sia nei criteri di localizzazione (comma 40) sia nelle modalità di quantificazione della percentuale (comma 40-ter) dei ricavi tassabili.

In particolare, i commi 40 e 40-ter, con riguardo ai servizi previsti dal comma 37, lett. b), distinguono due servizi e, in particolare, quelli che, tramite un’interfaccia digitale multilaterale:

1. “*facilitano le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti*” e per i quali la proporzione è determinata con riferimento alle “*operazioni di consegna di beni e prestazioni di servizi per le quali uno degli utenti dell’interfaccia digitale è localizzato nel territorio dello Stato*” (**intermediazione tra utenti**);
2. “*non rientrano tra quelli*” di cui al numero 1 e per i quali la proporzione è determinata con riferimento agli “*utenti che dispongono di un conto aperto nel territorio dello Stato e che hanno utilizzato tale interfaccia durante l’anno solare*” (**rete sociale**).

Ciò premesso, ritenendo che la chiara e precisa definizione e individuazione dei servizi digitali oggetto dell’imposta sia fondamentale, utili indicazioni in merito, e, più in generale, riguardo alla definizione dei modelli imprenditoriali compresi nel campo di applicazione dell’imposta, potrebbero essere individuate nei lavori OCSE relativi al c.d. *Pillar One*, con specifico riguardo agli approfondimenti relativi agli “*automated digital services*” (ADS) e alla relativa c.d. “*positive list*”.

In particolare, il documento “*Blueprint on Pillar One*”, al capitolo IV illustra le tipiche fonti di ricavi derivanti dai modelli di *business* digitali inclusi nella *positive list*. A tal fine si riproduce la tabella di sintesi contenuta a pagina 73:

ADS business	Type of revenue sourcing rules applied
Online Advertising Services	<ul style="list-style-type: none"> Revenue from online advertising services
Sale or Other Alienation of User Data	<ul style="list-style-type: none"> Revenue from sale or other alienation of user data
Online Search Engines	<ul style="list-style-type: none"> Revenue from online advertising services Revenue from sale or other alienation of user data
Social Media Platforms	<ul style="list-style-type: none"> Revenue from online advertising services Revenue from sale or other alienation of user data Revenue from digital content services
Online Intermediation Platform Services	<ul style="list-style-type: none"> Revenue from online advertising services Revenue from sale or other alienation of user data Revenue from online intermediation platform services Revenue from digital content services
Digital Content Services	<ul style="list-style-type: none"> Revenue from online advertising services Revenue from sale or other alienation of user data Revenue from digital content services
Online Gaming	<ul style="list-style-type: none"> Revenue from online advertising services Revenue from sale or other alienation of user data Revenue from digital content services
Standardised Online Teaching Services	<ul style="list-style-type: none"> Revenue from online advertising services Revenue from sale or other alienation of user data Revenue from digital content services
Cloud Computing Services	<ul style="list-style-type: none"> Revenue from online advertising services Revenue from cloud computing services

Dalla tabella sinottica emerge come differenti modelli di *business* (colonna di sinistra) siano caratterizzati da alcune tipiche voci di ricavo (colonna di destra) e, in particolare,

1. ricavi da “*online advertising*”;
2. ricavi da “*sale or other alienation of user data*”;
3. ricavi da “*digital content services*”;
4. ricavi da “*online intermediation platform services*”.

Delle quattro tipologie di ricavi elencate, solo quelle riconducibili ai numeri 1, 2 e 4 sarebbero assimilabili al genere di quelle previste dalla legge istitutiva dell’ISD in quanto la tipologia di ricavi da “*digital content services*” rientra fra le esclusioni previste dal comma 37-*bis*, lett. *c*).

2.5.2. I servizi di rete sociale

Per quanto riguarda i servizi di “rete sociale”, si può rilevare l’elevata somiglianza con la definizione adottata dall’OCSE con riguardo alle “*social media platforms*” ossia le “*platform available on a digital interface to facilitate the interaction between users or between users and user-generated content*”.

In merito, l’OCSE osserva che tale tipologia di servizio “*is often free of charge to the user, and the revenue is derived from the sale of advertising or the sale of data about the users*”, sebbene possa accadere che “*the service is provided to the user by way of subscription fees*”.

Nel contesto della ISD si dovrebbe concludere nel senso che, qualora il servizio sia reso gratuitamente dalla “*social media platform*” e il valore sia monetizzato tramite ricavi da pubblicità digitale mirata allo specifico utente o tramite cessione di dati degli utenti, rileveranno esclusivamente tali tipologie di ricavi (art. 1, comma 37, lett. a)). Sarebbe quindi utile specificare che nella categoria di ricavi prevista dal comma 37 dovrebbero rientrare i casi in cui il valore sia monetizzato tramite “*subscription fees*”.

2.5.3. La pubblicità digitale mirata

Per quanto riguarda la pubblicità digitale mirata è preliminare la precisazione che solo quella “*mirata agli utenti*” sia rilevante ai fini dell’ISD. A tal fine, il punto 1, lett. k), del Provvedimento definisce pubblicità mirata “*i messaggi pubblicitari collocati su un’interfaccia digitale in funzione dei dati relativi a un utente che accede a tale interfaccia e la consulta*”. In merito, sarebbe necessario specificare quali “*dati relativi ad un utente*” assumano rilevanza e, in particolare, quelli personali, quelli legati alla geolocalizzazione, al comportamento digitale e di acquisto dello specifico utente¹⁵.

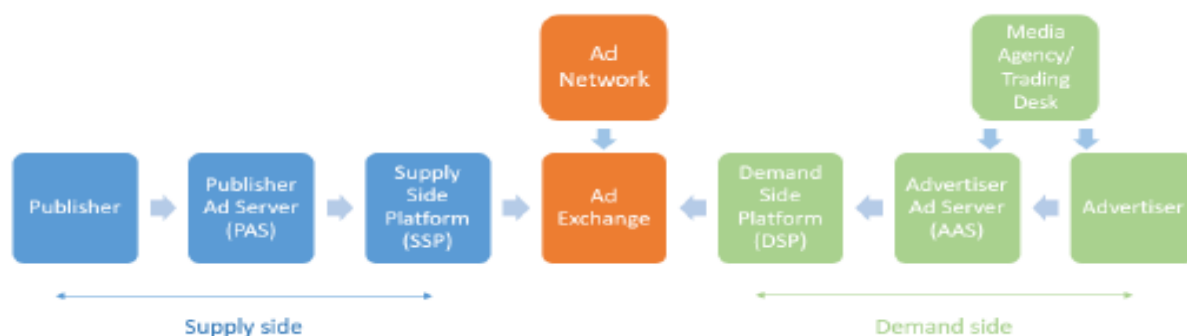
Intesa in questo senso, la scelta del messaggio pubblicitario da collocare deve essere frutto dell’elaborazione dei dati relativi allo specifico utente. In altri termini, tali dati debbono essere disponibili e analizzati prima che il messaggio venga selezionato e collocato sul dispositivo dell’utente; sono invece, a tal fine, irrilevanti le analisi dei dati sul comportamento dell’utente successivo alla selezione della pubblicità da collocare.

Questa ricostruzione, coerente con il presupposto e la *ratio* dell’ISD, conduce a escludere la rilevanza della pubblicità digitale non mirata *ex ante* (“*display advertising*”), anche se la modalità di remunerazione prevede il monitoraggio del comportamento digitale dell’utente (“*performance marketing*”).

Un ulteriore aspetto attiene all’individuazione dei soggetti coinvolti nel settore della pubblicità digitale che potrebbero essere soggetti passivi in quanto, al superamento delle soglie, realizzano ricavi da servizi digitali da pubblicità mirata agli utenti.

In merito, è preliminare delineare la “*supply chain*” della pubblicità digitale che, in ultima analisi collega gli *advertiser* ai consumatori (tramite i *publisher*) come sinteticamente riportato nel seguente diagramma (tratto da “*Competition in Digital Advertising Markets*”, OECD, 2020).

¹⁵ Utili indicazioni possono essere ricavati dalla pubblicazione OCSE del 2020 denominata “*Competition in Digital Advertising Markets*” ove si legge: “*One of the main advantages of digital advertising is the potential to personalise advertising at scale, in real time. This has been referred to as Online Behavioural Advertising (OBA), online profiling, and behavioural targeting. Boerman et al. (2017, p. 364[28]) define OBA as “the practice of monitoring people’s online behavior and using the collected information to show people individually targeted advertisements”. The types of information that are being used in OBA include age, gender, location (in real time), education level, interests, political persuasions, sexual preferences, online shopping behaviour, and search history*” (vedi: <https://www.oecd.org/daf/competition/competition-in-digital-advertising-markets-2020.pdf>).



In tale *supply chain* potrebbero operare il *publisher* (lato dell’offerta) e l’*advertiser* (lato della domanda) che entrano in relazione diretta tra loro oppure potrebbero intervenire ulteriori operatori intermediari che mettono in contatto *publisher* e *advertiser*.

L’intera “*supply chain*” è remunerata dall’*advertiser* mentre, in caso di intervento di intermediari, il *publisher* riceve solamente la propria remunerazione (ossia il “*traffic acquisition cost*”). Ciò è chiaramente individuato dall’OCSE secondo cui: “[i]ntermediaries, including ad exchanges (see Section 3.3), take a cut of any amount paid by an advertiser to acquire the ad space from the publisher. The publisher receives the “*traffic acquisition cost*”, which is the price that is paid by an intermediary to the publisher (Scott Morton and Dinielli, 2020[58])”¹⁶.

In altri termini se, ad esempio, l’*advertiser* paga 100 a un intermediario, questo tratterrà una parte del compenso (“*take a cut*”, ad esempio 10) e riverserà al *publisher* il residuo (ad esempio 90).

Peraltro, gli intermediari, tra *advertiser* e *publisher*, che trattengono parte del compenso pagato dagli *advertiser* potrebbero essere più di uno.

Da questo punto di vista desta particolare preoccupazione, per i possibili effetti distorsivi, quanto previsto dal Provvedimento nell’ambito della definizione di veicolazione (punto 1, lett. l) e al punto 3.5). Infatti, parrebbe che costituiscano ricavi da pubblicità digitale mirata anche quelli percepiti da terzi per l’attività di “intermediazione”.

Riprendendo l’esempio precedente, senza correttivi, a fronte del corrispettivo dovuto dall’*advertiser* per 100 l’imposta sarebbe dovuta dall’intermediario (per $3=100*3\%$) e dal *publisher* ($2,7=90*3\%$) con un evidente “effetto a cascata” (che sarebbe ancora più gravoso in caso di partecipazione di più intermediari lungo la *supply chain*).

Al fine di scongiurare tale effetto altamente distorsivo, sono identificabili almeno due soluzioni.

La prima soluzione, che pare in linea con la Proposta di Direttiva (Considerando 11), consiste nel riferire l’ISD solamente all’entità che “rende possibile la comparsa della pubblicità” (che è “*responsabile*”, nella versione in inglese) e non indistintamente a ogni soggetto coinvolto nella “*supply chain*”. Tale soluzione, si nota, è proprio finalizzata a evitare l’effetto a cascata. Infatti, nel caso in cui l’intermediario sia il soggetto responsabile della comparsa della pubblicità digitale, il tributo graverà sul medesimo e non sul *publisher*, e viceversa nel caso in cui il responsabile sia il *publisher*.

¹⁶ Vedi “*Competition in Digital Advertising Markets*”, OCSE, 2020, p. 18.

La seconda soluzione è quella per cui in capo all'intermediario, rilevi solo il compenso per l'intermediazione, in linea con le esclusioni previste dai commi 37-bis, lett. a) e b) e anche dal comma 39-bis (seppur con esclusivo riferimento ai servizi previsti dalla lett. b) del comma 37) da cui emerge la chiara volontà legislativa di non colpire il valore del (bene o del) "servizio" intermediato (nel caso di specie la pubblicità digitale mirata) in capo all'intermediario. Anche tale soluzione evita l'effetto a cascata prevedendo che il compenso dovuto dall'*advertiser* sia imponibile in parte in capo all'intermediario (o agli intermediari) e, in parte, in capo al *publisher*.

Si sottolinea come le due soluzioni non siano equivalenti e quindi neutrali.

La prima, accentrando l'imposta in capo all'intermediario, potrebbe comportare anche la tassazione dei ricavi di *publisher* che, autonomamente considerati, potrebbero non integrare le soglie di rilevanza. Ciò non accade con la seconda soluzione proposta che, per tale ragione, pare la più rispettosa della finalità e della natura dell'imposta e deve, quindi, essere preferita.

2.5.4. I servizi di intermediazione di cessioni (prestazioni) dirette tra utenti

Per quanto riguarda i servizi (di intermediazione) che comportano la facilitazione della cessione di beni o prestazione di servizi tra utenti si condivide, data la natura temporanea e distorsiva dell'imposta, l'impostazione per cui assumono rilievo solamente i modelli di *business* in cui la cessione di beni o la prestazione di servizi avviene in modo "diretto" tra gli utenti senza che, invece, sia necessario indagare la natura di intermediario sostanziale dell'operatore (dal punto di vista del rischio di inventario o il potere di fissazione del prezzo; cfr. Considerando 13 della Proposta di Direttiva). Prevedere diversamente, infatti, genererebbe, diffusi ed elevati oneri di *compliance* essendo necessario valutare caso per caso la natura di intermediario sostanziale tra utenti dell'operatore con inevitabili incertezze e potenziali conflitti.

Qualora, invece, si ritenga di seguire le indicazioni fornite dal Considerando 13 della Proposta di Direttiva si ritiene necessario valorizzare il comma 39-bis e riconoscere che il bene o servizio oggetto di intermediazione sia sempre un'operazione indipendente dal servizio imponibile.

2.5.5. La trasmissione di dati

In merito alla "trasmissione di dati" relativi agli utenti e raccolti per mezzo dell'utilizzo da parte degli stessi di un'interfaccia digitale, si ritiene opportuno chiarire che i dati degli utenti sono solo quelli che derivano dall'utilizzo da parte degli utenti stessi di interfacce digitali utilizzate per rendere servizi imponibili e non, invece, qualsiasi altro tipo di interfaccia digitale. In tal modo, peraltro, sarebbe possibile concludere che i dati raccolti nell'ambito di servizi esclusi (quali i servizi di pagamento o i servizi di comunicazione esclusi dal comma 37-bis, lett c)) non rilevano ai fini dei servizi consistenti nella trasmissione di dati.

Urgenza di criteri operativi ed esemplificazioni

Da ultimo, al fine di considerare la necessità degli operatori di disporre di criteri precisi per definire i loro obblighi con specifico riguardo all'individuazione dei ricavi da servizi digitali che ricadono nel campo di applicazione dell'imposta, si sottolinea l'urgenza, considerato l'approssimarsi del versamento e della

dichiarazione dell'imposta, di poter disporre di linee guida ampie e dettagliate che illustrino tali criteri, anche con il ricorso a numerose esemplificazioni di fattispecie che ricadono nel campo dell'imposta e di fattispecie che non vi ricadono (similmente a quanto fatto, ad esempio, dalle amministrazioni fiscali del Regno Unito e della Francia).

3. Ricavi

Ai fini della determinazione dei soggetti passivi dell'imposta, l'art. 1, lett. b) del Provvedimento adotta quale parametro, sia a livello globale sia nazionale, i ricavi *realizzati*. Diversamente, ai fini della determinazione della base imponibile dei servizi digitali derivanti dalla pubblicità digitale mirata agli utenti, il medesimo Provvedimento assume la nozione di ricavi *percepiti* (intendendo, si presume, quelli rilevanti secondo il principio di "cassa").

Oltre a produrre effetti di irrazionalità all'interno del Provvedimento, la soluzione ivi adottata non è coerente con la Proposta di Direttiva che, al Considerando 35, e all'art. 4(5) fa riferimento all'esigibilità dei ricavi.

4. La localizzazione degli utenti

Il comma 40-bis prevede che il dispositivo (e quindi l'utente) si considera localizzato nel territorio dello Stato con riferimento "*principalmente*" all'indirizzo di protocollo internet (IP) o ad altro sistema di geolocalizzazione, nel rispetto delle regole relative al trattamento dei dati personali.

Il tenore normativo del citato comma 40-bis è in linea con le indicazioni rinvenibili nella Proposta di Direttiva secondo cui "*l'indirizzo IP è un indicatore semplice ed efficace per localizzare l'utente. Inoltre, se un soggetto passivo è a conoscenza, mediante altri mezzi di geolocalizzazione, che l'utente non si trova nello Stato membro corrispondente all'indirizzo IP, tale soggetto passivo potrebbe comunque utilizzare questo altro metodo di geolocalizzazione per stabilire il luogo di imposizione*".

In merito, si nota che il Provvedimento - punto 4.5 - pare discostarsi dalla fonte primaria quando non ribadisce che l'indirizzo IP è il riferimento "principale" che può essere sostituito da altro sistema di geolocalizzazione; quest'ultimo, infatti, secondo lo schema di Provvedimento può essere utilizzato solo "*in mancanza*" dell'indirizzo IP.

In merito, anche sulla base di quanto rilevato dall'OCSE in merito all'utilizzo delle VPN¹⁷, si ritiene opportuno prevedere che il soggetto passivo possa dimostrare che l'indirizzo IP non sia affidabile e quindi, anche qualora presente, sia più appropriato utilizzare un sistema di geolocalizzazione differente.

5. Specifici ed ulteriori evidenti effetti distorsivi

5.1. Premessa

L'ISD, pur ispirandosi alla Proposta di Direttiva, è essenzialmente una misura unilaterale assunta dall'Italia che colpisce i ricavi (al lordo dei costi), che non prevede alcuna forma di coordinamento con altre imposte

¹⁷ Si veda il *Blueprint Pillar One* ai para. 305 ss

della stessa natura introdotte in altri ordinamenti né, espressamente, con le tradizionali imposte sui redditi d'impresa.

Da questo punto di vista l'imposta può generare casi di doppia imposizione degli stessi ricavi in quanto i medesimi:

1. concorrono a formare la base imponibile di similari imposte introdotte in altri ordinamenti (doppia applicazione dell'imposta sui servizi digitali da parte di due Stati);
2. concorrono a formare la base imponibile sia dell'imposta sui servizi digitali che delle ordinarie imposte sul reddito d'impresa (doppia imposizione dei medesimi ricavi da imposta sui servizi digitali e da imposta sul reddito d'impresa);
3. costituiscono *input* dell'attività di operatori che a loro volta rendono servizi digitali (effetto a cascata);
4. colpiscono i ricavi di attività in perdita economica.

5.2. L'assoggettamento dei medesimi ricavi all'imposta italiana e a simili imposte introdotte in altri ordinamenti

Al fine di limitare al massimo l'impatto negativo dell'imposta sull'economia in generale, e in particolare sulle singole imprese, si propone di prevedere la possibilità per il soggetto passivo di dimostrare che i ricavi soggetti all'ISD siano anche, in tutto o in parte, assoggettati a una simile imposta prevista da altri ordinamenti.

In tale evenienza, l'importo dei ricavi imponibili in Italia dovrebbe poter essere ridotto per tenere conto del fatto che gli stessi sono assoggettati anche ad altre imposte similari.

Considerando i criteri di localizzazione e di misurazione dei ricavi realizzati nel territorio italiano, tale accorgimento tecnico potrebbe essere sviluppato incidendo sul "peso" delle singole unità che concorrono a formare il numeratore del rapporto.

Si pensi al caso dei servizi previsti dalla lett. b) del comma 37 e relativi alla intermediazione di cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti.

In base al comma 40 è sufficiente che un utente sia localizzato in Italia affinché al numeratore del rapporto previsto dal comma 40-*bis* sia considerata per intero l'operazione di consegna o prestazione (peso 1). Qualora l'impresa possa dimostrare che la stessa operazione rilevi anche per una simile imposta sui servizi digitali adottata da un altro Stato, la soluzione proposta è di pesare l'operazione al numeratore per 0,5¹⁸.

Si sottolinea che simile soluzione è adottata, *mutatis mutandis*, dal Regno Unito.

Analogamente tale soluzione potrebbe essere estesa anche alle altre fattispecie di servizi digitali.

¹⁸ Coerentemente andrebbe effettuato un aggiustamento anche per il denominatore del rapporto.

5.3. Il concorso degli stessi ricavi alla formazione della base imponibile dell'imposta sui servizi digitali e di quella delle tradizionali imposte sul reddito d'impresa

In linea con quanto affermato nel Considerando 27¹⁹ della Proposta di Direttiva dovrebbe essere chiarito che l'ISD o similari tributi esteri dovuti dalle imprese residenti o stabilite in Italia sia, in ogni caso, un costo deducibile ai fini delle imposte dirette (IRPEF e IRES) e ai fini dell'IRAP quale costo inerente della produzione.

5.4. L'effetto a cascata

Per quanto riguarda l'effetto a cascata, si rinvia a quanto già illustrato *supra* con particolare riguardo alla pubblicità mirata agli utenti.

5.5. Attività in perdita economica o a basso margine

In linea di principio, l'imposta colpisce anche i ricavi lordi di attività in perdita economica o con bassi margini.

In merito si propone di prevedere che il soggetto passivo, magari anche a seguito di interpello, possa dimostrare che la propria attività digitale da cui derivano ricavi imponibili in Italia sia un'attività in perdita economica o che comunque l'imposta al 3% calcolata sui ricavi lordi abbia l'effetto di privare il soggetto dell'intero margine economico (*low margin*) attribuibile all'Italia.

A fronte di tale dimostrazione l'importo dell'imposta dovrebbe essere azzerato (perdita) o rimodulato fino al massimo del margine economico.

Si precisa che tale soluzione, che pare in linea con i principi illustrati nell'Introduzione, è accolta anche dal Regno Unito.

6. Estensione del regime premiale di cui all'art. 1, comma 6, del D.Lgs. 18 settembre 1997, n. 471

Considerata la complessità e la natura innovativa dell'imposta, dovrebbe essere valutata - ove percorribile - la possibilità di accordare al contribuente il medesimo regime premiale di non applicazione di sanzioni amministrative per infedele dichiarazione previsto l'art. 1, comma 6, del D.Lgs. n. 471 del 1997 a condizione che la documentazione richiesta dal punto 8.2 del Provvedimento consenta all'Amministrazione finanziaria in sede di controllo di verificare i criteri qualitativi e quantitativi utilizzati dal contribuente per determinare l'imposta. A tal proposito, il concetto di "idoneità" della documentazione, come illustrato dalla Circolare 58/2010, potrebbe essere adeguato nella stessa ottica sostanzialistica in modo che "*premi l'attitudine della*

¹⁹ Il quale recita: "[a]l fine di alleviare eventuali casi di doppia imposizione qualora gli stessi ricavi siano soggetti all'imposta sul reddito delle società e all'ISD, gli Stati membri dovrebbero consentire alle imprese di detrarre l'ISD versata come costo dalla base imponibile dell'imposta sul reddito delle società nel loro territorio, a prescindere dal fatto che entrambe le imposte siano versate nello stesso Stato membro o in Stati membri diversi".



PwC Tax and Legal Services

*documentazione predisposta dal contribuente a fornire all'Amministrazione finanziaria i dati e gli elementi conoscitivi necessari ad effettuare una completa e approfondita analisi della disciplina **dell'imposta sui servizi digitali**".*