

STUDIO TRIBUTARIO TOGNOLO
ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

DOTT. PAOLO TOGNOLO
DOTT. FRANCESCO SPURIO

OF COUNSEL
DOTT. ALBERTO VALENTINI

DOTT. GIANLUCA CICCARELLI
DOTT. MARCO LOVATI
DOTT. ANDREA MILLANI
AVV. GIUSEPPE D'AMICO
DOTT. MARIA TERESA CARABELLI
ANA PAULA PAVANELLO DO AMARAL*
AVV. ROSA BIANCOLLI
DOTT. VINCENZO ZURZOLO**

* ADVOGADA NO BRASIL
** SENIOR ECONOMIST

Spettabile

AGENZIA DELLE ENTRATE

PEC: div.contr.internazionale@agenziaentrate.it

**CONSULTAZIONE PUBBLICA SULLO SCHEMA DI PROVVEDIMENTO RELATIVO
ALL'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI**

1. Premessa

Studio Tributario Tognolo accoglie positivamente e ringrazia l'Amministrazione finanziaria italiana per la consultazione pubblica sullo schema di provvedimento (nel seguito il "**Provvedimento**") relativo all'imposta sui servizi digitali.

La tassazione equa dei profitti relativi all'economia digitale rappresenta infatti una tematica di estrema rilevanza per i contribuenti e le amministrazioni finanziarie alla luce dei cambiamenti, sempre più repentini, apportati dal fenomeno della digitalizzazione nei sistemi economici mondiali.

Studio Tributario Tognolo fornisce di seguito alcuni spunti ed osservazioni sul Provvedimento, al fine di consentire una più chiara interpretazione da parte dei contribuenti interessati dalla normativa in esame.

Nel seguito del documento, il contributo è strutturato nei seguenti paragrafi che ricalcano alcune delle tematiche affrontate nel Provvedimento:

- Definizioni (Cfr. paragrafo 2).
- Veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia (Cfr. paragrafo 3).
- Messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi (Cfr. paragrafo 4).
- Trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale (Cfr. paragrafo 5).

2. Definizioni

In linea generale, si ritiene che la comprensione e l'interpretazione del Provvedimento tra i contribuenti e gli organi dell'Amministrazione finanziaria italiana possa essere migliorata attraverso l'introduzione di esemplificazioni e chiarimenti sulle diverse tipologie di servizi digitali nello stesso contemplati.

A titolo esemplificativo, con riferimento ai servizi digitali descritti al paragrafo 1. h), ii) "*messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi*", si ritiene che la definizione ivi riportata debba essere integrata relativamente alla sottocategoria, successivamente trattata nel corso del Provvedimento (cfr. paragrafi 3.10 e 4.3), relativa a "*servizi di cui al punto 1, lettera h) ii) non rientranti tra quelli di cui al periodo precedente*".

Tale sottocategoria residuale, nel Provvedimento identificata per differenza rispetto a quanto riportato in definizione, si presta ad un dubbio inquadramento in mancanza di una descrizione dedicata. La previsione di una specifica definizione relativa al servizio digitale in parola risulta, infatti, determinante alla luce delle indicazioni di dettaglio fornite nel Provvedimento con riferimento alla percentuale rappresentativa (cfr. paragrafo 3.10) ed ai criteri di collegamento con il territorio dello Stato (cfr. paragrafo 4.3) relativamente alla medesima sottocategoria.

Con riferimento alla medesima tematica, si ritiene inoltre che nel Provvedimento debba essere fornita una definizione del concetto di "**Conto**", così come riportato al paragrafo 3.10 "*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 [...]*".

Si ritiene inoltre che la definizione di "**Utente**" fornita al paragrafo 1. j) come "*qualsiasi soggetto che si connette, tramite un dispositivo, a una interfaccia digitale per fruire dei servizi digitali*" non sia comprensiva di tutte le casistiche relative alle tipologie di servizi digitali individuate nel provvedimento. Con particolare riferimento alla tipologia di servizi digitali individuati al paragrafo 1. h), ii) del Provvedimento, si ritiene che la definizione di utente sia riferibile ad una sola parte dell'utenza dell'interfaccia digitale multilaterale (i.e. la parte che fruisce della consegna di beni o prestazione di servizi), mentre non sembra comprendere la controparte (i.e. la parte attiva nella consegna di beni o prestazione di servizi).

3. Veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia

3.1. Ricavi imponibili

Con riferimento alla tipologia di servizio digitale in parola, definita al paragrafo 1. h), i) del Provvedimento, si ritiene che l'individuazione dei ricavi imponibili, riportata al paragrafo 3.5 del Provvedimento "*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*" possa creare rischi di duplicazioni della base imponibile.

A fronte della formulazione del paragrafo 3.5 del Provvedimento, si ritiene possa configurarsi una situazione tale per la quale i ricavi imponibili verrebbero identificati a due livelli diversi

della catena del valore relativi alla fornitura del medesimo servizio digitale, ovvero sia sui soggetti che si occupano di collocare il contenuto pubblicitario mirato su siti di terzi sia sui soggetti che ospitano nel sito web tale contenuto pubblicitario.

Ad esempio, si ipotizza che GHI S.r.l. fattura a DEF S.r.l. un compenso per la presentazione sul proprio sito web di un contenuto pubblicitario, relativo ai prodotti della società ABC S.r.l.. DEF S.r.l., occupandosi del collocamento di contenuti pubblicitari mirati su siti di terze parti fattura ABC S.r.l.. Non è chiaro se, ai sensi del paragrafo 3.5 del Provvedimento, entrambi i corrispettivi (quello pagato da ABC a DEF e quello pagato da DEF a GHI) rilevano ai fini della definizione dei ricavi imponibili dell'imposta o, come ipotizziamo, solo quello da ABC a DEF in quanto include anche il corrispettivo poi retrocesso a GHI.

3.2. Percentuale rappresentativa della parte di servizi collegata al territorio dello Stato

Al paragrafo 3.9 del Provvedimento, la percentuale rappresentativa relativa ai servizi digitali in parola collegata al territorio dello Stato viene individuata tramite il *“rapporto dei messaggi pubblicitari apparsi, nell'anno solare, su un'interfaccia digitale in funzione di dati relativi ad un utente che consulta tale interfaccia mentre è localizzato nel territorio dello Stato e il totale dei messaggi pubblicitari mirati apparsi su un'interfaccia digitale nel medesimo periodo”*.

Dalla formulazione sopra riportata, non risulta chiaro se assume rilevanza ai fini della determinazione della suddetta percentuale a) la visualizzazione di messaggi pubblicitari mirati da parte dell'utente localizzato nel territorio dello Stato apparsi sull'interfaccia digitale; o b) la raccolta di dati relativi ad utenti dell'interfaccia digitale localizzati nel territorio dello Stato e la successiva veicolazione di messaggi pubblicitari mirati sul medesimo utente.

Infatti, il paragrafo 4.2 del Provvedimento - relativo ai criteri di collegamento con il territorio dello Stato – *“l'utente si considera localizzato nel territorio dello Stato se la pubblicità figura sul dispositivo dell'utente nel momento in cui il dispositivo è utilizzato nel territorio nello Stato, nell'anno solare, per accedere ad una interfaccia digitale”*, sembrerebbe concentrarsi sul fenomeno della visualizzazione della pubblicità mirata e non sulla precedente raccolta dei dati da parte della medesima interfaccia.

Inoltre, si ritiene che le casistiche identificate dalla formulazione del paragrafo 3.9 non sono esaustive, e si suggerisce in proposito di tener conto delle seguenti due fattispecie suscettibili di impattare sulla determinazione della percentuale rappresentativa della parte di servizi collegata al territorio dello Stato:

- a) messaggi pubblicitari mirati sulla base della profilazione di dati relativi ad altri utenti, non necessariamente localizzati nel territorio dello Stato;
- b) messaggi pubblicitari mirati a utenti non localizzati nel territorio dello Stato sulla base della profilazione di dati relativi ad utenti localizzati nel territorio dello Stato.

Infine, dalla formulazione del paragrafo 3.9 del Provvedimento, la percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello Stato sembrerebbe essere unicamente identificata sulla base delle quantità di messaggi pubblicitari apparsi sull'interfaccia digitale (i.e. volumi), senza tenere in conto il valore unitario e complessivo di tali messaggi di pubblicità mirata (i.e. prezzo per volumi) attraverso i dati raccolti relativamente agli utenti dell'interfaccia digitale localizzati nel territorio dello Stato.

4. 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

4.1. Ricavi imponibili

Con riferimento alla tipologia di servizio digitale in parola, definita al paragrafo 1. h), ii) del Provvedimento, si ritiene che l'individuazione dei ricavi imponibili, riportata al paragrafo 3.6 del Provvedimento "*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*" possa creare differenze di trattamento rispetto alle altre due tipologie di servizi digitali individuati dal Provvedimento.

Il Provvedimento, infatti, al paragrafo 3.5 (relativo ai servizi digitali di veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata), fa riferimento ai "*corrispettivi percepiti dai soggetti di imposta*" e al paragrafo 3.7 (relativo a i servizi digitali di trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale), fa riferimento ai "*corrispettivi derivanti dalla trasmissione a titolo oneroso dei dati ottenuti dall'attività degli utenti sulle interfacce digitali*". Diversamente, al paragrafo 3.6, ai fini dell'identificazione dei ricavi imponibili, il Provvedimento fa riferimento ai "*corrispettivi versati dagli utenti dell'interfaccia digitale multilaterale*", spostando di fatto il focus sugli utenti dell'interfaccia digitale.

Inoltre, dalla formulazione del paragrafo 3.6, non risulta chiaro se a rilevare, ai fini dell'identificazione dei ricavi imponibili, siano le somme erogate da entrambe le utenze dell'interfaccia digitale multilaterale (ovvero la parte attiva e la parte passiva) o solo quelle erogate dalla parte che riceve il bene o la prestazione del servizio.

Sul tema, inoltre, non risulta chiara l'identificazione dei ricavi imponibili per i servizi digitali rientranti nella medesima categoria diversi da un'interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti (cfr. paragrafo 3.10 del Provvedimento, secondo periodo).

4.2. Percentuale rappresentativa della parte di servizi collegata al territorio dello Stato

La percentuale rappresentativa della parte dei servizi in oggetto collegata al territorio dello Stato viene identificata, al paragrafo 3.10 del Provvedimento, come "*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*".

Dalla formulazione sopra riportata, la percentuale rappresentativa dei servizi collegata al territorio dello Stato sembrerebbe essere unicamente identificata sulla base del numero di operazioni (i.e. volumi), ipotizziamo con l'assunzione che tutte le operazioni siano di valore unitario uguale. Nel caso in cui, al contrario, il valore unitario delle prestazioni non fosse sempre uguale, sarebbe utile tenere conto del valore complessivo delle operazioni medesime (i.e. prezzo per volumi) per le quali uno degli utenti dell'interfaccia digitale è localizzato nel territorio dello Stato.

4.3. *Criteri di collegamento con il territorio dello Stato*

Con riferimento al criterio di collegamento con il territorio dello Stato, secondo quanto previsto al paragrafo 4.3 del Provvedimento *“l’utente si considera localizzato nel territorio italiano quando ivi utilizza, nell’anno solare, un dispositivo per accedere all’interfaccia digitale e conclude un’operazione corrispondente su tale interfaccia in detto periodo”*.

Dalla formulazione in esame non risulta chiaro se il collegamento in parola avvenga anche nel caso di utenti solo temporaneamente localizzati nel territorio dello Stato (i.e. utenti stranieri) che si collegano all’interfaccia digitale per concludere un’operazione con una controparte non localizzata sul territorio dello Stato.

Inoltre, con riferimento ai servizi digitali rientranti nella medesima categoria, ma diversi da un’interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, il medesimo paragrafo 4.3 del Provvedimento stabilisce che *“l’utente si considera localizzato nel territorio italiano quando dispone di un conto per la totalità o una parte dell’anno solare che gli consente di accedere all’interfaccia digitale e tale conto è stato aperto utilizzando un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato”*.

Dalla formulazione sopra riportata, non risulta chiaro se il collegamento con il territorio dello Stato avvenga anche nel caso di (A) utenti che attivano il conto attraverso un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato, ma che successivamente utilizzano l’interfaccia digitale al di fuori del territorio dello Stato; e (B) utenti che attivano il conto attraverso un dispositivo localizzato al di fuori del territorio dello Stato, ma che successivamente utilizzano l’interfaccia digitale nel territorio dello Stato.

5. Trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall’utilizzo di un’interfaccia digitale

5.1. Percentuale rappresentativa della parte di servizi collegata al territorio dello Stato

La percentuale rappresentativa della parte dei servizi in parola collegata al territorio dello Stato viene identificata, al paragrafo 3.11 del Provvedimento, come *“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”*.

Dalla formulazione sopra riportata, la percentuale rappresentativa servizi collegata al territorio dello Stato sembrerebbe essere unicamente identificata sulla base del numero di utenti (i.e. volumi) i cui dati hanno costituito oggetto di cessione, senza tenere in conto il valore unitario e complessivo dei dati ceduti (i.e. prezzo per volumi).

***** ***** *****

Stante la complessità della materia, il contenuto del presente documento non è esaustivo nell'analisi di tutte le tematiche contenute nella bozza di Provvedimento. Nell'ipotesi di ulteriori occasioni di confronto lo Studio Tributario Tognolo manifesta la propria disponibilità a fornire eventuali ulteriori considerazioni.

Milano, 31 dicembre 2020

Paolo Tognolo
Francesco Spurio
Vincenzo Zurzolo

Per chiarimenti sui commenti forniti da Studio Tributario Tognolo, si prega di contattare:

Paolo Tognolo	Managing partner	paolo.tognolo@tognolo.com
Francesco Spurio	Tax partner	francesco.spurio@tognolo.com
Vincenzo Zurzolo	Senior economist	vincenzo.zurzolo@tognolo.com