

Milano, 31 dicembre 2020

Spett.le  
Agenzia delle Entrate  
E-mail: [div.contr.internazionale@agenziaentrate.it](mailto:div.contr.internazionale@agenziaentrate.it)

**Oggetto:** Consultazione pubblica sullo schema di provvedimento relativo all'imposta sui servizi digitali - Proposte di modifica, integrazioni e chiarimenti della Federazione Italiana Editori Giornali (FIEG)

**indice documento:**

Premessa

- 1) Definizione di "soggetti passivi dell'imposta"
- 2) Definizione di "veicolazione" di cui alla lettera "l" del punto 1 del Provvedimento e proposta di emendamento
- 3) Definizione di "ricavi da pubblicità mirata" e necessario chiarimento
- 4) Criticità relative all'assolvimento degli obblighi contabili di cui all'art. 8.1 del Provvedimento
- 5) Deducibilità ai fini delle imposte dirette

**Premessa**

Ormai da tempo, le pratiche di ottimizzazione fiscale delle multinazionali digitali distorcono la concorrenza e ostacolano un'imposizione fiscale equa ed efficace nei Paesi dove operano. La crescente erosione delle basi imponibili comporta effetti negativi sulle entrate degli Stati, con ciò minando la possibilità di finanziare le politiche pubbliche. In particolare, tale aspetto si manifesta principalmente tra le cosiddette OTT e le imprese che competono nello stesso settore: per esempio, nella pubblicità si è consolidata da anni una situazione di privilegio a vantaggio di Google e Facebook, che concentrano ricavi e redditi imponibili in giurisdizioni fiscali di comodo a svantaggio delle altre imprese europee, le quali pagano le imposte agli Stati nazionali dove realizzano ricavi e reddito.

Ancor più evidente è l'iniquità delle posizioni fiscali privilegiate delle OTT nei Paesi che ne ospitano le attività, da ricondurre non necessariamente alla violazione della legislazione vigente quanto a sofisticate tecniche di elusione fiscale. È la rapida trasformazione digitale dell'economia che consente di sfruttare l'obsolescenza delle norme applicabili in un contesto tributario internazionale, norme che sono tuttora ancorate a categorie tipiche della *old economy*, in cui le attività economiche si potevano svolgere in altri Paesi soltanto mediante la

materiale costituzione di sedi di affari, con relativi immobili e personale. Ne consegue che, qualora la stabile organizzazione non esista (perché non è necessaria alla vendita di prodotti digitali o perché la costituzione di una base fissa può essere altrimenti evitata), l'Italia non ha il diritto di tassare i profitti derivanti da ricavi realizzati sul suo territorio.

L'elusione è ancora più manifesta nel caso degli operatori principali, quali Google e Facebook, che hanno sedi e società in Italia e personale che di fatto raccoglie la pubblicità ma formalmente è inquadrato come risorsa che presta supporto alle attività della sede irlandese che emette le fatture.

Tali considerazioni sono le medesime che hanno ispirato i principi alla base della proposta di direttiva relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali – COM (2018) 148 final del marzo 2018. I lavori sulla proposta di direttiva europea si sono arenati nel mese di marzo 2019 e il tavolo si è spostato a livello OCSE/G20 con l'obiettivo di giungere ad una soluzione condivisa alla fine del 2020. Lo stesso Commissario Gentiloni, al quale è stata assegnata tra l'altro anche la competenza in materia di Web tax, ha dichiarato che solo dopo la chiusura del tavolo OCSE/G20 e in caso di mancato accordo si tornerà a discutere di Web tax in Europa, o per meglio dire, di Digital Tax. Il cammino sembra ancora lungo e per tale motivo alcuni Stati membri, tra questi l'Italia, hanno adottato proprie leggi che introducono la c.d. Digital tax.

### **1) Definizione di soggetti passivi dell'imposta**

Se l'obiettivo introdotto nella Legge di Bilancio 2019 con l'Imposta sui servizi digitali (ISD) è quello di far sì che le OTT non realizzino affari in Europa pagando un importo minimo di tasse all'erario dei singoli Stati membri, si rischia invece un effetto opposto nel caso in cui non venga chiarito un aspetto determinante volto a specificare i soggetti e i servizi a cui si applicherà la tassazione.

In particolare, l'articolo 1 comma 36) della Legge di Bilancio individua i soggetti passivi dell'imposta sui servizi digitali tra quelli esercenti attività d'impresa, singola o di gruppo, che realizzano congiuntamente: a) un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a euro 750.000.000; b) un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali realizzati nel territorio dello stato non inferiore a euro 5.500.000.

La lettera a) del comma sopra citato non specifica che i ricavi ovunque realizzati debbano derivare comunque da servizi digitali, a differenza di quanto prevede l'omologa disciplina francese. In assenza di tale specificazione, si finirebbe per applicare la c.d. "imposta sui servizi digitali" anche a gruppi italiani che realizzano ricavi superiori a euro 750.000.000 a livello globale derivanti da tipologie di servizi diversi da quelli digitali, penalizzando ingiustamente imprese e gruppi che hanno tale assetto. Non solo, ma mentre l'imposta francese è applicabile al superamento di una soglia di ricavi (digitali) nazionali di euro 25 milioni, la norma italiana prevede una soglia molto più bassa, di euro 5,5 milioni.

In ogni caso le condizioni previste all'articolo 1 comma 36 lettere a) e b) nonché i relativi servizi a cui verrebbe applicata l'imposta previsti all'articolo 1 del comma 37 contraddicono le motivazioni della istituzione di una Digital tax vista come uno strumento per ristabilire un *level playing field* con gli operatori digitali globali. Ciò in quanto la norma attualmente prevista individua come soggetti passivi dell'imposta non solo le OTT ma anche le imprese nazionali,

che faticosamente cercano di ristabilire una corretta competizione sui servizi digitali, sottoponendole a una “doppia tassazione”.

Va sottolineato che l'imposta, essendo al lordo dei costi, renderà assolutamente diseconomico per le imprese italiane creare start up digitali e nuove iniziative.

**Si propone quindi di modificare l'art. 1, comma 36, della legge n. 145 del 2018 (nonché la definizione di cui all'art. 1, lett. b), dello schema di Provvedimento, al fine di specificare che anche ai fini della soglia di euro 750 milioni rilevano unicamente i ricavi da servizi digitali e di innalzare la soglia dei ricavi nazionali da euro 5,5 milioni a euro 25 milioni.**

## **2) Definizione di “veicolazione” di cui alla lettera “l” del punto 1 del Provvedimento e proposta di emendamento**

Al fine di chiarire definitivamente la corretta applicazione dell'imposta in esame, anche tenendo conto di quanto già indicato a livello europeo nella Proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali COM (2018) 148 final, nonché delle considerazioni sin qui svolte, è necessario individuare con certezza i servizi digitali esclusi dall'imposizione tra cui, così come già indicato nella proposta di direttiva, i servizi forniti agli utenti da un'entità mediante un'interfaccia digitale e che consistono nella fornitura di contenuto digitale quali video, audio o testo.

In tal senso, un intervento interpretativo di codesta spettabile Amministrazione sulla nozione di “veicolazione” potrebbe risolvere, a nostro avviso, il problema.

Secondo la definizione di cui alla lettera “l” del punto 1 dello schema di Provvedimento, infatti, «per “veicolazione” s'intende quel servizio specifico delle piattaforme web che trasferiscono su siti di terzi o ospitano pubblicità mirata, percependo un corrispettivo per tale intermediazione o per tale prestazione».

La previsione in commento, pertanto, dispone che vengano tassati non solo i ricavi di chi, come i giganti del web, *intermedia* la pubblicità attraverso la propria piattaforma *on line* ma anche i ricavi pubblicitari di chi *espone* detta pubblicità.

Ne deriva, più precisamente, che ai fini dell'imposta sui servizi digitali (di seguito anche l'“Imposta”), quale disciplinata dall'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, la “Legge di bilancio 2019”), assume rilievo la pubblicità da profilazione non solo se intermediata dai giganti del web, ma anche se venduta dai grandi gruppi italiani di editoria e telecomunicazioni attraverso le proprie concessionarie, con la conseguenza – in particolare – che i ricavi di questi ultimi, già rilevanti ai fini dell'IRES e dell'IRAP, subirebbero un'ulteriore imposizione, con effetto contrario alle finalità della legge.

**Si propone, pertanto, di intervenire sull'interpretazione della disposizione in commento, nel senso di limitarne la portata ai ricavi della piattaforma digitale (anziché all'intero fatturato pubblicitario) e di prevedere che «per “veicolazione” s'intende quel**

**servizio specifico delle piattaforme web che trasferiscono su siti di terzi pubblicità mirata, percependo un corrispettivo per tale intermediazione**», con ciò escludendo l'assoggettamento all'Imposta dei ricavi diversi dalla pura "intermediazione" di servizi di pubblicità mirata attraverso piattaforme digitali.

**Analoga modifica andrebbe poi fatta al paragrafo 3.5 dello schema di Provvedimento, in modo da eliminare dal novero dei ricavi imponibili i corrispettivi percepiti dai soggetti che "ospitano nel sito web tale contenuto pubblicitario".**

La riformulazione della definizione in commento dovrebbe poi essere accompagnata da chiarimenti intesi a precisare che, per i gruppi di editoria e telecomunicazioni, l'esclusione dei corrispettivi percepiti per il mero fatto di "ospitare" i messaggi pubblicitari è in linea con l'esclusione disposta dal legislatore al successivo comma 37-bis, lettera "c)" della Legge di Bilancio 2019, per cui «*Non si considerano servizi digitali di cui al comma 37 ... c) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale il cui scopo esclusivo o principale è quello della fornitura agli utenti dell'interfaccia, da parte del soggetto che gestisce l'interfaccia stessa, di contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento*».

Scopo della disposizione di esclusione da ultimo citata, infatti, dovrebbe essere quello di sottrarre all'Imposta i ricavi dei soggetti il cui *core business* sia diverso dalla fornitura dei servizi digitali, che la disciplina in commento si propone di colpire.

### **3) Definizione di "ricavi da pubblicità mirata" e necessario chiarimento**

L'ISD dovrebbe costituire una misura che colpisce (esclusivamente) i ricavi da fornitura di servizi digitali in cui gli utenti contribuiscono significativamente al processo della creazione di valore [cfr. Proposta di Direttiva COM (2018) 148, par. (7)]. In particolare, l'Imposta dovrebbe colpire unicamente i corrispettivi che derivano dalla raccolta ed elaborazione diretta dei dati degli utenti, effettuata al fine di realizzare e veicolare la pubblicità mirata. In tal modo, la norma risulterebbe coerente con i principi fissati nella Proposta di Direttiva COM (2018) 148, ove si specifica, al "considerando" n. 9; che "*Dovrebbero essere tassati i ricavi derivanti dal trattamento dei contributi degli utenti*" (è evidente che non sono tali i ricavi realizzati da chi si limita a ospitare della pubblicità creata attraverso il trattamento dei dati degli utenti che sia stato effettuato da un altro soggetto).

**Si propone, pertanto, di specificare al paragrafo 3.5 dello schema di Provvedimento che rilevano unicamente i corrispettivi percepiti dai soggetti che collocano il contenuto pubblicitario mirato su siti di terzi, avendo raccolto ed elaborato i dati degli utenti al fine di realizzare tale messaggio pubblicitario.**

È inoltre opportuno chiarire quali dati relativi a un utente siano da considerare rilevanti per considerare una pubblicità come "mirata", limitando in particolare il riferimento ai soli dati personali e di profilazione individuale.

**Si propone, pertanto, di specificare nella definizione al paragrafo 1, lett. k), che per "pubblicità mirata" s'intendono "i messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia**

**digitale in funzione dei dati personali e di profilazione individuale dell'utente che accede a tale interfaccia e la consulta".**

Inoltre, sarebbe corretto separare (i) il ricavo connesso al servizio digitale, svolto dalla concessionaria (c.d. "quota concessionaria"), da (ii) la quota dei ricavi della concessionaria che sono retrocessi all'editore (c.d. "quota editore"), in relazione alla (mera) messa a disposizione di spazi (in questo caso, digitali), che hanno un proprio valore intrinseco in virtù della notorietà dell'editore stesso. Si tratta, quindi, di ricavi che sono conseguenza dell'espletamento di attività consistenti nella fornitura di contenuti (cui non contribuiscono gli utenti).

La separazione potrebbe essere effettuata sulla base dei contratti in essere tra editore e concessionaria. Questo perché la concessionaria espleta un servizio assimilabile ad un mandato a vendere, che può essere remunerato in misura fissa o in misura variabile (es.: commissioni), spesso parametrata ai volumi di pubblicità venduti, e conseguentemente il concetto di «fornitura del servizio digitale» dovrebbe essere limitato a detto servizio.

**Si propone, pertanto, di chiarire che i «ricavi da pubblicità mirata» imponibili andrebbero riferiti ai soli ricavi conseguiti dal concessionario (c.d. "quota concessionaria"), con esclusione della quota di essi che viene retrocessa agli editori (c.d. "quota editore").**

#### **4) criticità relative all'assolvimento degli obblighi contabili di cui all'art. 8.1 del Provvedimento**

Un ulteriore tema che desta preoccupazione tra gli Editori associati riguarda le modalità di assolvimento degli obblighi contabili di cui all'art. 8.1 del Provvedimento.

Al riguardo, occorre soffermarsi preliminarmente e brevemente sul funzionamento del mercato pubblicitario: fino agli anni Ottanta e Novanta l'investimento pubblicitario programmato dagli inserzionisti si trasformava in effettiva comunicazione attraverso vendita di spazi pubblicitari. In tale contesto, per un investimento pari a 100, all'editore (attraverso la sua concessionaria) era destinata l'intera somma e, separatamente, gli investitori pubblicitari remuneravano le agenzie.

Successivamente la catena del valore della pubblicità ha visto aggiungersi nuovi soggetti che collaborano nella transazione relativa alla vendita della pubblicità mirata, in particolare – volendo sintetizzare – sono presenti la concessionaria di pubblicità, la piattaforma tecnologica, il proprietario del sito visitato dall'utilizzatore del messaggio pubblicitario, il soggetto che propone lo spot pubblicitario.

Nella sua più recente evoluzione digitale, dunque, la pubblicità non viene più acquistata solo "a spazi", ma anche "a utenti" che possono trovarsi ovunque in Rete. Questa trasformazione riduce l'importanza del contesto e rafforza il concetto per cui non importa dove si trovi l'utente (ad esempio su un sito editoriale o su un sito per l'acquisto di scarpe), l'importante è che quell'utente venga raggiunto. Ciò che ha valore, quindi, è l'utente e non il contesto dove si trova. Per tale motivo il valore cresce quanto più il messaggio raggiunge utenti conosciuti e

profilati. L'utenza viene "comprata" e "venduta" in tempo reale su piattaforme di altissima complessità tecnologica definite "programmatiche", dove tutto è alimentato dai dati personali. Nei mesi successivi a quello di fruizione della pubblicità, il soggetto titolare della piattaforma provvede a comunicare alla concessionaria pubblicitaria l'ammontare del fatturato pubblicitario acquistato: la comunicazione avviene sulla base di report informali che vengono scambiati tra le parti, anche attraverso la piattaforma stessa.

Ai fini della rendicontazione e dell'assolvimento dell'ISD, la concessionaria è tenuta, quindi, ad assolvere l'Imposta sulla base delle informazioni ricevute dalla piattaforma tramite i suddetti report.

**Alla luce della sopra descritta operatività, occorre chiarire come debbano essere assolti gli obblighi contabili previsti dall'art. 8.1 dello schema di Provvedimento. Finché non siano definite la modalità della loro tenuta, si richiede che non siano applicate sanzioni per i comportamenti pregressi incolpevoli. Si richiede che in ogni caso venga concesso un congruo periodo di tempo per adeguare il formato e la periodicità dei report ai requisiti previsti dall'art. 8.1 dello schema di Provvedimento.**

#### **5) Deducibilità ai fini delle imposte dirette**

Vanno, infine, meglio chiarite le modalità da seguire per la deducibilità dell'ISD ai fini IRES ed IRAP.

Un procuratore speciale  
Dott. Antonio Tanza