

## CONSULTAZIONE PUBBLICA IN MATERIA DI IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI

Milano, 31 dicembre 2020

### NOTA DI COMMENTO ALLA BOZZA DI PROVVEDIMENTO DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE IN MATERIA DI MODALITÀ APPLICATIVE PER L'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI DI CUI ALL'ARTICOLO 1, COMMII DA 35 A 50 DELLA LEGGE 30 DICEMBRE 2018, N. 145, MODIFICATA DALL'ARTICOLO 1, COMMA 678 DELLA LEGGE 27 DICEMBRE 2019, N. 160.

Nella presente nota lo Studio Pirola Pennuto Zei & Associati intende proporre alcuni commenti relativamente alle modalità applicative delle disposizioni previste nella bozza di provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate in materia di imposta sui servizi digitali 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.

Lo Studio desidera peraltro esprimere apprezzamento per le modalità con cui l'Agenzia delle Entrate ha deciso di definire le modalità applicative dell'imposta sui servizi digitali nella forma della consultazione pubblica, attraverso il più ampio coinvolgimento del mondo imprenditoriale e professionale.

Nell'ambito del dibattito relativo alla tassazione dei proventi generati dalla *digital economy*<sup>1</sup>, l'art. 49-bis della *Legge di Bilancio 2020* costituisce una norma volta a conferire all'imposta sui servizi digitali italiana (di seguito anche *Isd*, o imposta o imposta sui servizi digitali) il carattere di *transitorietà*<sup>2</sup>, in attesa che le numerose questioni ancora aperte connesse alla ripartizione della potestà impositiva tra i vari Stati - a fronte dell'adozione di determinati modelli di *business* che non necessitano di una presenza fisica per l'esercizio delle attività svolte - siano risolte a livello internazionale.

Di seguito formuleremo alcune osservazioni che potremmo definire: i) di "*sistema*" - volte ad inquadrare l'*Isd* nel contesto dell'ordinamento tributario nazionale e sovranazionale - ed alcune osservazioni ii) relative a specifici aspetti declinati nella bozza di provvedimento.

<sup>1</sup> L'avvento dell'economia digitale ha determinato importanti sfide dal punto di vista fiscale. Come osservato nella proposta di direttiva COM(2018) 148 final, "le norme vigenti non sono più adeguate al contesto odierno in cui è agevolato il commercio elettronico transfrontaliero senza presenza fisica, [sottolineatura aggiunta] *le imprese dipendono in larga misura da attività immateriali difficili da valutare e i contenuti generati dagli utenti e la raccolta dei dati sono attività fondamentali per la creazione di valore delle imprese digitali*". In quest'ottica l'individuazione della base imponibile che ricadono nell'ambito applicativo della normativa in commento può non essere immediata, in ragione delle caratteristiche di tale nuovo paradigma economico (i.e. dematerializzazione produzione del reddito attraverso la fornitura di beni e servizi senza una presenza fisica o legale).

<sup>2</sup> La natura "transitoria" dell'imposta è stata conclamata dall'introduzione della c.d. cosiddetta "*sunset clause*" (o norma di chiusura), la quale, come già osservato, prevede l'abrogazione dell'imposta non appena entrino in vigore disposizioni derivanti da Accordi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale.

Rag. Giuseppe Pirola  
Rag. Sergio Pennuto  
Avv. Maurizio Bernardi  
Dott. Franco Barro  
Dott. Marcello Romano  
Avv. Andrea Gottardo  
Dott. Lorenzo Banfi  
Avv. Massimo Di Terlizzi  
Dott. Federico Grigoli  
Avv. Roberto Padova  
Dott. Stefano Tronconi  
Avv. Gabriele Bricchi  
Dott. Flaviano Maria Clarla  
Dott. Ada A. Garzino Demo  
Dott. Guido Guetta  
Dott. Fabio Oneglia  
Dott. Paolo Nagar  
Dott. Luca Occhetto  
Dott. Dario Santagà  
Dott. Alberto Santi  
Dott. Luca Valdameri  
Dott. Stefano Cesati  
Dott. Andrea Vaghiè  
Dott. Yuri Zugolaro  
Dott. Francesco Mantegazza  
Dott. Gianfranco Buschini  
Dott. Federico Venturi  
Dott. Andrea Alberico  
Dott. Luca Marvaldi  
Dott. Stefano Barletta  
Avv. Roberto Di Vieto  
Dott. Luca Fossati  
Dott. Claudio Schettini  
Dott. Giuseppe Cagliero  
Dott. Fabio Landuzzi  
Dott. Bettina Solimando  
Dott. Guido Donegidi  
Dott. Rag. Carlo Dori  
Dott. Rosita Natta  
Dott. Fabio Carusi  
Dott. Roberta Pirola  
Dott. Nathalie Brazzelli  
Dott. Andrea Pirola  
Dott. Maura Bergamaschi  
Dott. Andrea Cagnani  
Avv. Maria Clelia Chinappi  
Avv. Francesca de Fraja F.  
Avv. Antonio Di Iacovo  
Dott. Riccardo Di Salvo  
Avv. Anne-Manuelle Gailliet  
Avv. Gian Luca Grossi  
Dott. Stefania Meschiarì  
Dott. Mosè Metrangolo  
Dott. Giuliana Monte  
Dott. Mara Palacino  
Dott. Gianluca Pozzi  
Dott. Federico Ragazzini  
Avv. Gianluca Saccoccia  
Avv. Pierluigi Samarotto  
Dott. Antonello Silvestri  
Dott. Giuseppe Tarantino  
Avv. Mario Valentini  
Dott. Monica Valentini  
Dott. Marco Vianello  
Dott. Emanuela Viotto  
Dott. Luca Angeretti  
Avv. Alberto Bertuzzo  
Dott. Giuseppe Borra  
Dott. Massimo Braga  
Dott. Antonio Carlinò  
Dott. Barbara Castelli  
Dott. Laura Cerliani  
Dott. Marco Clementi  
Avv. Paolo Consales  
Dott. Federico Conte  
Dott. Antonio Ferragù  
Dott. Christian Giuliano  
Avv. Francesco Lamperti  
Dott. Laura Magnani  
Dott. Marco Michielon  
Dott. Filippo Momi  
Dott. Carlo Musante  
Dott. Luca Neri  
Avv. Giorgio Recine  
Dott. Antonio Ricci  
Dott. Emanuele Rondelli  
Dott. Andrea Savino  
Avv. Lucia Secchiaroli  
Dott. Giacomo Succi  
Dott. Fabrizio Terenzi  
Dott. Cristiana Tironi  
Dott. Claudio Vicinanza  
Dott. Maddalena Antonini  
Avv. Monica Barbieri  
Dott. Alessandro Benassi  
Dott. Andrea Brambilla  
Dott. Federico Carducci  
Dott. Giovanni Carofoglio  
Dott. Claudio Caserta  
Avv. Alessandro Cavallanti  
Dott. Giovanni Cereda  
Avv. Fabrizio De Luca  
Avv. Marco Di Liberto  
Dott. Daria Ferrario  
Avv. Clarissa Galli  
Dott. Giuseppe Galmanini  
Avv. Daniele Ghedi  
Avv. Alessandro Giannelli  
Dott. Immacolata Giuliano  
Dott. Massimiliano Gobbi  
Dott. Chiara Grandi  
Dott. Ignazio La Candia  
Dott. Fabio Marinelli  
Avv. Lorenzo Muzii  
Dott. Francesca Onoscuri  
Avv. Umberto Orso  
Dott. Luca Palma  
Avv. Edoardo Panzera  
Avv. Rosanna Pellerino  
Avv. Benedetta Pinna  
Dott. Gianni Tanca  
Avv. Dario Taroni  
Avv. Ermanno Vaglio  
Dott. Matteo Valcarenghi  
Dott. Davide Villa  
Dott. Francesco Zondini

## 1. OSSERVAZIONI DI “SISTEMA”

Con riferimento alle prime (note di “sistema”), si osserva quanto segue.

### 1.1 COORDINAMENTO TRA ISD E STABILE ORGANIZZAZIONE

A nostro avviso, una prima tematica concerne il coordinamento tra l’Isd e la previsione di cui al comma 2 *lett. f-bis*) dell’art. 162 del TUIR, in tema di stabile organizzazione. Sarebbe particolarmente utile fornire un chiarimento circa il coordinamento tra l’imposta e la sopra citata previsione (che sembra avere portata più ampia rispetto alla *Isd*), peraltro ad oggi non del tutto chiarita.

Inoltre, sul tema del coordinamento della disciplina nazionale e convenzionale in materia di stabile organizzazione, si osserva che il soggetto passivo dell’imposta sui servizi digitali può essere anche una società non residente senza stabile organizzazione in Italia, purché sia rilevata la prestazione, da parte del soggetto non residente, di servizi digitali nel territorio dello Stato. A tale proposito, sarebbe auspicabile avere certezza che dalla qualificazione di soggetto passivo ai fini dell’imposta sui servizi digitali non debba necessariamente discendere l’identificazione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato dello stesso soggetto estero a fronte dei redditi ivi prodotti per i servizi digitali. Ciò, in quanto potrebbe ragionevolmente essere prevista l’esclusione dei servizi digitali - soggetti a imposta digitale appunto - dall’imposizione diretta.

### 1.2 NATURA DELLA ISD E DEDUCIBILITÀ AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

Un ulteriore tema è relativo alla natura della Isd, ossia se debba essere inquadrata nell’ambito delle imposte dirette, ovvero indirette. In linea di principio, qualora l’Isd fosse astrattamente inquadrabile alla stregua di un’imposta indiretta, la mancata previsione di un meccanismo di rivalsa dovrebbe consentire la deducibilità ai fini IRES dell’imposta, ai sensi dell’art. 99 TUIR. Qualora, invece, l’imposta fosse assimilata ad una imposta diretta potrebbe essere considerata comunque deducibile ai fini IRES, anche tenuto conto di quanto precisato nella proposta di direttiva COM(2018) 148 final, ove viene previsto (Considerando 27) che al 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.

### 1.3 CRITERIO DI “CASSA” O DI COMPETENZA

Si evidenzia, inoltre, che la bozza di provvedimento (ai Par. 1 *lett. i*) e Par. 3.1) dispone che i ricavi imponibili realizzati nel corso dell’anno solare sono i corrispettivi riscossi nel medesimo periodo da ciascun soggetto passivo dell’imposta. Tuttavia, la scelta di un siffatto criterio di “cassa” appare dubbia alla luce del tenore letterale dell’art. 1, co. 35-bis, della Legge n. 145/2018 a mente del quale *“l’imposta dovuta si ottiene applicando l’aliquota del 3 per cento all’ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo nel corso dell’anno solare.”*

Occorre, peraltro, osservare che si pone sulla stessa linea anche la proposta di direttiva comunitaria Com (2018) 148 del marzo 2018 final, la quale prevede all'art. 4, co. 5 che *"ai fini della presente direttiva i ricavi imponibili sono considerati ottenuti nel momento in cui divengono esigibili, a prescindere dal fatto che gli importi in questione siano stati effettivamente pagati"*. Pertanto, il tenore letterale di tale norma sembrerebbe suggerire l'adozione di un criterio di competenza e non di cassa (...peraltro, nella bozza di provvedimento si legge che per soggetti passivi dell'imposta si intendono i soggetti esercenti attività di impresa!!).

## 2 OSSERVAZIONI SPECIFICHE

Con riferimento a specifici aspetti declinati nella bozza di provvedimento, si osserva quanto segue.

### 2.1 AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

[PARAGRAFO DEL PROVVEDIMENTO INTERESSATO: PAR. 1.]

Dall'esame della bozza di provvedimento emerge che l'imposta si applica a tutte le imprese che erogano uno dei servizi digitali indicati dalla norma, siano esse residenti o non residenti, purché siano rispettati i requisiti dimensionali (sia a livello di gruppo sia individualmente) previsti dall'art. 1, co. 36, della Legge 145/2018.

Dalla lettura complessiva della bozza di provvedimento si evince inoltre che a fronte degli obblighi di versamento dell'imposta ovvero degli adempimenti dichiarativi (di cui agli articoli 5 e 6 della bozza di documento), un soggetto passivo dell'imposta sui servizi digitali potrebbe alternativamente trovarsi nelle condizioni di:

- Essere un soggetto residente nel territorio dello Stato;
- Avere una stabile organizzazione in Italia;
- Avere una identificazione ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto tramite un rappresentante fiscale;
- Non avere alcuna identificazione nel territorio dello Stato.

Alla luce di quanto sopra, si ritiene opportuno un chiarimento anche con riferimento:

- Al coordinamento dell'imposizione diretta a cui un soggetto - residente ovvero non residente ma con stabile organizzazione in Italia - è già stato assoggettato nel territorio dello Stato. Nello specifico, ci si chiede come possa essere valutata - e quindi eliminata - la *"doppia imposizione"* che dovesse sorgere nel momento in cui i medesimi ricavi realizzati nel territorio dello Stato e soggetti ad imposta sui servizi digitali siano in realtà già stati tassati in Italia ai fini delle imposte dirette in quanto inclusi nel reddito imponibile dichiarato (si rinvia in proposito anche al punto 1.2 che precede).
- Al coordinamento dell'imposizione sui servizi digitali a cui il medesimo soggetto residente ovvero non residente dovesse essere assoggettato in altri Stati in cui vige un'imposta simile. Anche in tale circostanza, potrebbe verificarsi una *"doppia imposizione"* sul medesimo reddito (questa volta a fronte di due o più imposte concorrenti sui servizi digitali), essenzialmente nei casi in cui:
  - o le basi imponibili delle imposte sui servizi digitali sono determinati con modalità non coordinate tra i vari Paesi, e
  - o i criteri per cui i ricavi per servizi digitali sono attratti a tassazione in un Paese in quanto collegati al territorio di uno Stato non sono i medesimi per tutti i Paesi che introducono l'imposta.

Quanto ai chiarimenti innanzi suggeriti riguardo ai soggetti passivi, si ritiene che gli stessi siano opportuni al fine di identificare uno strumento idoneo ad eliminare il fenomeno della doppia imposizione, esperibile ogniqualvolta ricorrano puntuali – e predeterminati - elementi costitutivi della fattispecie, con ciò riducendo il più possibile le incertezze interpretative.

## 2.2 AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE - DEFINIZIONI

[PARAGRAFI DEL PROVVEDIMENTO INTERESSATI: PAR. 1, LETT. H) E PAR. 2.1 E 2.2]

Al fine di definire la nozione di servizi digitali, nella bozza del provvedimento viene utilizzato il medesimo *wording* fornito dal Legislatore nell'art. 37 della Legge 145/2018, a sua volta ripreso dall'art. 3 della proposta della direttiva Com (2018) 148 del marzo 2018 final.

Sarebbe utile avere "in aggiunta" una elencazione, anche a titolo esemplificativo, di tali servizi (ci si chiede se sia possibile fare riferimento all'elenco di servizi digitali fornito dall'art. 7, par. 2, del Regolamento 282/2011 in materia IVA, nonché dall'Allegato 1 del citato Regolamento).

Peraltro sarebbe utile chiarire se i servizi elencati dal par. 3 del medesimo articolo 7 (che non si configurano alla stregua di servizi prestati tramite servizi elettronici) possono ritenersi esclusi dall'ambito applicativo dell'Isd.

## 2.3 ESCLUSIONI

[ARTICOLO DEL PROVVEDIMENTO INTERESSATO: ART. 2]

La bozza del provvedimento, all'articolo 2 fa esplicito riferimento a talune categorie di attività escluse dall'ambito oggettivo dell'imposta. Nello specifico, l'articolo 2.2, lett. a) prevede l'esclusione per la "fornitura diretta di beni e servizi, nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale". Dovrebbe dunque concludersi per l'esclusione integrale dall'assoggettamento a imposta digitale di tutte le transazioni per cui la fornitura di beni e servizi è *intermediata* tramite la prestazione di un altro servizio digitale, in quanto dovrebbe essere quest'ultimo ad essere assoggettato ad imposta digitale. Stante l'elevata integrazione dei servizi digitali nonché la dematerializzazione che li caratterizza, riteniamo opportuna che sia fornita una definizione esplicita di "servizio di intermediazione digitale", al fine di poter circoscrivere con precisione l'ambito di applicativo dell'imposta unitamente alle fattispecie escluse.

Sempre con la medesima finalità, riteniamo opportuno sia definita la soglia di 'ricavi' (50%, ovvero percentuali superiori), che caratterizzerebbe lo scopo di un'interfaccia digitale quale 'principale' nel fornire contenuti digitali o servizi di comunicazione ovvero di pagamento (ancora ai sensi dell'articolo 2.2. lett. c) della bozza di provvedimento).

## 2.4 CRITERI DI COLLEGAMENTO CON IL TERRITORIO DELLO STATO - LOCALIZZAZIONE DEL DISPOSITIVO NEL TERRITORIO DELLO STATO

[PARAGRAFI DEL PROVVEDIMENTO INTERESSATI: 3.9 - 3.11, 4.1 - 4.5]

L'esatta individuazione dalla posizione dell'utente dei servizi digitali risulta decisamente problematica in virtù dei vari "espedienti" disponibili in rete che possono consentire di occultare la propria posizione e di farne figurare una diversa, come avviene nel caso dei *virtual private networks* (VPNs). In queste situazioni, tutt'altro che isolate, non sembra possa essere garantito il criterio di collegamento territoriale con lo Stato italiano.

In questo senso, sembra discutibile la contribuzione alla creazione di valore aggiunto da parte dell'utente nei casi in cui lo stesso utilizza un indirizzo di protocollo internet (IP) riconducibile al territorio dello Stato, essendo tuttavia localizzato in altro Stato.

Sul tema, si riscontra una differenza tra quanto previsto dalla bozza di provvedimento e la proposta di direttiva COM (2018) 148 final. Infatti, nella proposta di direttiva all'articolo 5, paragrafo 5, è previsto in via residuale il ricorso ad altro metodo di geolocalizzazione qualora questo risulti più accurato rispetto all'indirizzo IP. Nel testo della bozza di provvedimento, invece, al paragrafo 4.5 si dispone il ricorso ad altro metodo di geolocalizzazione solo nel caso in cui l'indirizzo di protocollo internet non sia disponibile.

La formulazione utilizzata nella Proposta di Direttiva sembra preferibile rispetto a quella prevista dal provvedimento. Questo perché in grado di meglio rapportarsi alle possibili problematiche emergenti a seguito dell'adozione di un criterio di collegamento come quello in esame.

Cordialmente

Pirola Pennuto Zei & Associati