

A: Agenzia delle Entrate

E-mail: div.contr.internazionale@agenziaentrate.it

Da: Foglia & Partners

Oggetto: Commenti sulla bozza del provvedimento che stabilisce le modalità applicative dell'imposta sui servizi digitali

Data: 31 dicembre 2020

Spettabile Agenzia delle Entrate,

con la presente Foglia & Partners è lieto di fornire il proprio contributo nell'ambito della consultazione pubblica, avviata in data 16 dicembre u.s., in relazione alla bozza di provvedimento (in seguito "**Schema di Provvedimento**") che mira a fornire le modalità applicative dell'imposta sui servizi digitali (in seguito "**ISD**") di cui all'articolo 1, commi da 35 a 50 della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (in seguito "**Legge n. 145/2018**"), come modificata dall'articolo 1, comma 678, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 ("in seguito "**Legge n. 160/2019**").

Il nostro contributo si focalizza su diverse tematiche, specificamente trattate nello Schema di Provvedimento o direttamente connesse ad esse. Al fine di facilitare l'analisi dei nostri commenti, si fornisce qui di seguito un sommario dei temi trattati nel presente documento:

SOMMARIO

1. Sulla doppia imposizione scaturente dalla definizione di "veicolazione"	2
2. Sull'esclusione dei servizi relativi alla fornitura di contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento	3
3. Sulla individuazione dei servizi accessori alle operazioni escluse	5
4. Sulla localizzazione dei dispositivi ai fini del collegamento impositivo	6
5. Sull'assenza di una definizione di "intermediazione"	8
6. Sulla "Sunset Clause"	9

1. Sulla doppia imposizione scaturente dalla definizione di “veicolazione”

A. Tematica

La tematica in oggetto verte sui rischi di imposizione a cascata che potrebbero scaturire dall’attuale definizione di “veicolazione”, utile ad individuare i “servizi digitali” di cui al paragrafo 1, lett. h), i), dello Schema di Provvedimento.

B. Paragrafi del provvedimento interessati

In particolare, ci si riferisce al **paragrafo 1 lett. l) dello Schema di Provvedimento**, che dispone che:

“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”.

nonché al correlato **paragrafo 3.5 dello Schema di Provvedimento**, secondo cui:

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

C. Osservazioni / Contributi

Con riguardo all’imponibilità dei ricavi relativi ad un “servizio digitale” consistente nella veicolazione su un’interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia, l’articolo 3, paragrafo 3, della Proposta di Direttiva prevede che *“Il paragrafo 1, lettera a)¹, si applica a prescindere dal fatto che l’interfaccia digitale sia di proprietà dell’entità responsabile per la collocazione della pubblicità. Quando l’entità che colloca la pubblicità non possiede l’interfaccia digitale, si considera che tale entità, e non il proprietario dell’interfaccia, fornisca un servizio rientrante nella lettera a)”*.

Dalla lettura di tale disposizione risulta evidente che, secondo la Proposta di Direttiva, nei casi in cui il fornitore del servizio pubblicitario e il proprietario dell’interfaccia digitale siano entità distinte, si considera che quest’ultimo non abbia fornito un servizio imponibile rientrante nell’ambito di applicazione dell’articolo 3, paragrafo 1, lettera a) della stessa. Ciò per scongiurare, evidentemente, la “doppia” imposizione dei medesimi ricavi seppur in capo a soggetti diversi.

¹ Ovvero *“La collocazione su un’interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia”*.

Tale circostanza è esplicitamente riconosciuta nella Proposta di Direttiva, nella quale si legge come *“l’articolo 3, paragrafo 3, chiarisce che nei casi in cui il fornitore del servizio pubblicitario e il proprietario dell’interfaccia digitale sono entità distinte, si considera che quest’ultimo non abbia fornito un servizio imponibile rientrante nell’ambito di applicazione dell’articolo 3, paragrafo 1, lettera a). Ciò per evitare possibili effetti a cascata o la doppia imposizione degli stessi ricavi (una parte dei ricavi ottenuti dall’entità responsabile per la collocazione della pubblicità di un cliente sarà versata al proprietario dell’interfaccia digitale sulla quale comparirà l’annuncio, in cambio dell’affitto di uno spazio digitale su tale interfaccia)”*.

Di converso, nella definizione di “veicolazione” disposta dal paragrafo 1 lett. l) dello Schema di Provvedimento vengono esplicitamente ricompresi anche quei servizi finalizzati ad “ospitare” la pubblicità mirata, così includendo anche i servizi di “hosting” prestati dai proprietari dell’interfaccia digitale.

Nello stesso senso, per il computo dei ricavi imponibili ai fini ISD, il paragrafo 3.5 dello Schema di Provvedimento sembrerebbe prevedere che *“rilevano i corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell’imposta che si occupano di collocare il contenuto pubblicitario mirato su siti di terzi”* nonché, allo stesso tempo, *“i corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell’imposta che ospitano nel sito web tale contenuto pubblicitario”*.

In conclusione, pare evidente come il suddetto ampliamento soggettivo dell’ambito applicativo della ISD (rispetto a quanto previsto nella Proposta di Direttiva) rischia di generare effetti a cascata o la doppia imposizione degli stessi ricavi in capo a soggetti diversi (i.e., il soggetto che colloca il contenuto pubblicitario su siti di terzi ed il soggetto che ospita tale contenuto pubblicitario nel suo sito web), con evidenti aggravii sui modelli di business colpiti dal prelievo in questione.

Si auspica, pertanto, una revisione dello Schema di Provvedimento nei punti in questione così da allineare il testo attuativo ai principi sottesi alla Proposta di Direttiva a cui si ispira la normativa domestica.

2. Sull’esclusione dei servizi relativi alla fornitura di contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento

A. Tematica

La tematica in oggetto verte sulla corretta individuazione di taluni servizi esclusi dall’ambito oggettivo dell’ISD e segnatamente dei servizi che prevedono 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.

B. Paragrafi del provvedimento interessati

Il tema in questione è affrontato dal **paragrafo 2.2 lett. c)** dello Schema di Provvedimento, ai sensi del quale:

*“Sono esclusi dall’ambito oggettivo dell’imposta i seguenti servizi:
(...)
c) la messa a disposizione di un’interfaccia digitale il cui scopo esclusivo o principale, in termini di ricavi realizzati, 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”.*

C. Osservazioni / Contributi

L’articolo 1, comma 37-*bis*, lett. c) della Legge n. 145/2018, come modificato dall’articolo 1, comma 678, lett. c), della Legge n. 160/2019, prevede che sono esclusi dall’ambito oggettivo dell’ ISD, tra gli altri, i servizi che consistono nella *“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”*.

Nel delineare lo “scopo esclusivo o principale” al ricorrere del quale i servizi in questione possono ritenersi esclusi dal prelievo ISD, lo Schema di Provvedimento specifica come tale circostanza debba essere verificata *“in termini di ricavi realizzati”*. Tuttavia, dalla lettera dello Schema di Provvedimento, non risulta sufficientemente chiaro come – in termini pratici – debba essere effettivamente svolto tale test relativo ai *“ricavi realizzati”* (e.g. periodo di riferimento, eventuale criterio di prevalenza, eventuale (ri)parametrazione annuale, etc.).

Ciò risulta particolarmente rilevante con riguardo a quei gruppi di imprese che forniscono (o possono fornire) anche servizi complessi che ricomprendono sia (uno o più) “servizi digitali” rientranti nell’ambito applicativo dell’ISD, sia servizi teoricamente esclusi in base al *“carve-out”* in questione.

Attesa la rilevante ripercussione che potrebbe avere siffatta esclusione dall’ambito oggettivo dell’ISD, si auspicano indicazioni precise in tal senso, utili a definire – in maniera precisa – come debba essere testato lo *“scopo esclusivo o principale, in termini di ricavi realizzati”* dei servizi di cui al paragrafo 2.2, lett. c) dello Schema di Provvedimento.

3. Sulla individuazione dei servizi accessori alle operazioni escluse

A. Tematica

La tematica in oggetto, parzialmente connessa alla precedente, verte sulla corretta individuazione dei “servizi accessori alle operazioni escluse” che, analogamente ai servizi elencati al paragrafo 2.2 dello Schema di Provvedimento, sono anch’essi fuori dall’ambito applicativo dell’ISD.

B. Paragrafi del provvedimento interessati

Ci si riferisce in particolare al **paragrafo 2.3 dello Schema di Provvedimento**, il quale dispone che:

“Sono fuori dall’ambito applicativo della imposta anche le prestazioni di servizi accessori ad operazioni escluse di cui al punto 2.2”.

C. Osservazioni / Contributi

Con riguardo ai servizi esclusi dal novero di quelli cui ricavi risultano soggetti all’ISD, il paragrafo 2.2 dello Schema di Provvedimento ricalca l’articolo 1, comma 37-*bis* della Legge n. 145/2018, come modificato dall’articolo 1, comma 678, lett. c), della Legge n. 160/2019. In aggiunta però, lo Schema di Provvedimento prevede al paragrafo 2.3 l’estensione dell’esclusione dall’ambito oggettivo della ISD anche per le “prestazioni di servizi accessori” a quelle di cui al precedente paragrafo 2.2.

Tuttavia, stante l’assenza nello Schema di Provvedimento di un’apposita definizione di “prestazioni di servizi accessori”, allo stato risulta alquanto controversa la corretta identificazione dei servizi in questione. In tal senso, attesa la portata che potrebbe avere una simile esclusione, si auspicano specificazioni atte a fornire chiare e precise indicazioni utili all’individuazione delle “prestazioni di servizi accessori”, fornendo, ove possibile, degli esempi chiarificatori.

In merito, stante quanto disposto dal comma 44 dell’articolo 1 della Legge n. 145/2018, secondo cui “*Ai fini dell’accertamento, delle sanzioni e della riscossione dell’imposta sui servizi digitali, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni previste in materia di imposta sul valore aggiunto, in quanto compatibili*”, ci si domanda se – in un’ottica pragmatica – tale concetto di “accessorietà” non possa rimandare ai principi già espressi in materia di imposta sul valore aggiunto nell’ambito della normativa domestica e della giurisprudenza comunitaria sul tema.

Ad ogni buon conto, al fine di evitare incertezze sul tema, a nostro avviso, tale concetto non dovrebbe rimanere inesplicito nella versione finale del provvedimento.

4. Sulla localizzazione dei dispositivi ai fini del collegamento impositivo

A. Tematica

La tematica in oggetto verte sulle dubbie modalità e criteri di localizzazione dei dispositivi nel territorio italiano, nonché sui (indefiniti) metodi alternativi di “geolocalizzazione”, anche avuto riguardo alla loro compatibilità con la vigente normativa in materia di privacy delle persone.

Il tema in questione assume rilevanza primaria e va indirizzato in maniera accurata e incontrovertibile, considerando come l'imponibilità (o meno) ai fini dell'ISD di un “servizio digitale” è determinata in base alla localizzazione nel territorio dello Stato dei dispositivi utilizzati dagli utenti, secondo i criteri determinati nello Schema di Provvedimento.

B. Paragrafi del provvedimento interessati

In linea con quanto disposto dal comma 40-*bis* della Legge n. 145/2018, introdotto dalla Legge n. 160/2019, il **paragrafo 4.5 dello Schema di Provvedimento** dispone che:

“Il dispositivo si considera localizzato nel territorio italiano sulla base dell'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso o, in mancanza di questo indirizzo, facendo ricorso ad altro metodo di geolocalizzazione”.

C. Osservazioni / Contributi

A tale riguardo, vale innanzitutto premettere come, ai fini della determinazione del collegamento territoriale rilevante per l'imposta, l'articolo 5, paragrafo 5, della proposta di Direttiva del Consiglio² (denominata “Proposta relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali”; in seguito “**Proposta di Direttiva**”), a cui la norma domestica sull'ISD è ispirata³, prevede che “lo Stato membro in cui è utilizzato un dispositivo dell'utente è determinato con riferimento all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo o, **se più accurato**, a qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione” (enfasi aggiunta).

Sul tema, l'articolo 1, comma 40-*bis*, della Legge n. 145/2018, come modificato dall'articolo 1, comma 678, lett. e), della Legge n. 160/2019, prevede che “Il dispositivo si considera localizzato nel territorio dello Stato con riferimento principalmente all'indirizzo di protocollo

² Cfr. proposta di Direttiva del Consiglio COM (2018) 148 del 21 marzo 2018 (2018/0073 CNS).

³ Cfr. *inter alia*, relazione illustrativa al disegno di Legge di Bilancio 2020, nonché le stesse motivazioni allo Schema di Provvedimento.

internet (IP) del dispositivo stesso o ad altro sistema di geolocalizzazione, nel rispetto delle regole relative al trattamento dei dati personali?

A questo proposito, occorre in prima istanza rilevare come non sembra rinvenibile – né nello Schema di Provvedimento, né tantomeno nel diritto positivo domestico – una definizione legislativa puntuale di indirizzo di protocollo internet (in seguito “IP”). Ciò rappresenta sicuramente un fattore di complicazione ed incertezza che andrebbe accuratamente indirizzato nell’ambito dello Schema di Provvedimento.

Peraltro, si rileva come, secondo quanto disposto dal paragrafo 4.5 dello Schema di Provvedimento, la localizzazione di un dispositivo nel territorio italiano – strumentale ai fini dell’individuazione dei ricavi imponibili – debba avvenire (i) in prima battuta, “*sulla base dell’indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo*”, ed eventualmente in via sussidiaria, (ii) “*in mancanza di questo indirizzo, facendo ricorso ad un altro metodo di geolocalizzazione*”.

Tuttavia, tale rigida “gerarchia” disposta dallo Schema di Provvedimento (i) non pare contemplata nella Proposta di Direttiva, ma soprattutto, in ogni caso, (ii) non è chiara nella sua applicazione pratica.

Del resto, pur ammettendo la legittimità ed efficacia della suddetta “gerarchia”, lo Schema di Provvedimento non ha cura di precisare quando l’indirizzo IP possa essere ritenuto “mancante”, nonché quali debbano essere, in tal senso, gli accorgimenti che le imprese soggette ad ISD dovrebbero tenere in merito. Non è affatto remota, infatti, la circostanza che – a seconda dei diversi modelli di *digital business* – un gruppo di imprese potenzialmente soggetto ad ISD non tenga generalmente traccia degli indirizzi IP dei propri “utenti”. Pertanto, la richiesta di tracciamento degli indirizzi IP comporterebbe un aggravio nella “*compliance*” dei gruppi interessati. A ciò si aggiunga che, in alcuni casi, tramite le impostazioni all’interno di un dispositivo, è possibile che alcuni utenti possano comunque escludere o, attraverso determinati strumenti, aggirare la geolocalizzazione dello stesso.

Tanto premesso, sarebbe a nostro avviso opportuno disciplinare nel provvedimento definitivo, in maniera chiara e precisa, quando tale indicatore primario (i.e. IP) possa essere ritenuto “mancante” dai soggetti interessati, con la conseguente possibilità di ricorrere a metodi di geolocalizzazione alternativi, senza incorrere in eventuali contestazioni sul tema.

In ultima istanza, sempre sul tema e con riferimento ai casi in cui l’indirizzo IP può effettivamente ritenersi mancante, si rileva che il richiamo effettuato ad “altro metodo di geolocalizzazione” sia piuttosto generico e di estensione alquanto vasta ed indefinita, non consentendo di individuare criteri di localizzazione alternativi che possano essere ritenuti idonei dall’Amministrazione finanziaria.

Utili spunti che potrebbero essere d’ausilio per indirizzare i temi soprariportati potrebbero essere, a nostro avviso, rinvenuti nel recentissimo report dell’OCSE denominato “*Tax*

Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, nell’ambito del quale – con riferimento ad alcune tipologie di *digital business* – sono stati: (i) enucleati determinati “indicatori” alternativi (in scala gerarchica) per individuare il paese della fonte a seconda del tipo di servizio prestato; e (ii) formulati taluni principi per determinare se un indicatore può essere ritenuto come “non disponibile” (“*unavailable*”) o “inaffidabile” (“*unreliable*”)⁴.

Ad ogni buon conto, conformemente a quanto disposto dal comma 40-*bis* sopra cit., ogni soluzione definitiva dovrà necessariamente essere temperata con le norme attualmente vigenti in materia di privacy delle persone. A tal proposito, si segnala come lo Schema di Provvedimento non si occupi di disciplinare in maniera chiara tale limitazione.

Sulla scorta di tutto quanto precede, si auspica, pertanto, che nel provvedimento definitivo vengano integrate indicazioni circostanziate e precise sui punti trattati nella presente tematica, così da evitare incertezze su un aspetto imprescindibile ai fini dell’applicazione dell’ISD, quale la determinazione del collegamento con il territorio dello Stato dei ricavi da “servizi digitali”.

5. Sull’assenza di una definizione di “intermediazione”

A. Tematica

La tematica in oggetto verte sulla mancata definizione di “intermediazione” sia nella normativa domestica in materia di ISD che nel relativo Schema di Provvedimento, nonostante si ravvisi la centralità di tale concetto in diverse parti dei provvedimenti in questione.

B. Paragrafi del provvedimento interessati

Il concetto di “intermediazione” potrebbe essere integrato nel paragrafo 1 dello Schema di Provvedimento, nel quale – allo stato – non è stata ancora prevista una apposita definizione.

C. Osservazioni / Contributi

Sebbene la nozione di “intermediazione” sembra assumere un ruolo fondamentale per definire quali ricavi rientrino nell’ambito di applicazione dell’ISD e quali, invece, ne siano esclusi, né la normativa primaria né lo Schema di Provvedimento forniscono i criteri per stabilire in quali casi possa ritenersi effettivamente svolta un’attività di intermediazione.

⁴ Cfr. *inter alia*, Capitolo IV (“*Revenue sourcing rules*”) del report OCSE del 14 ottobre 2020, “*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*”.

Più nel dettaglio, lo Schema di Provvedimento non fornisce la definizione del concetto di “intermediazione”, sebbene lo stesso assuma un ruolo interpretativo dirimente in diverse parti dello stesso; tra cui:

- al paragrafo 1, lettera l), in relazione alla definizione dei servizi di “veicolazione” ricompresi nei “servizi digitali” di cui al paragrafo 1, lettera h), i);
- al paragrafo 2.2, lettera a), nel quale vengono indicati i servizi di “intermediazione digitale” esclusi dall’ambito oggettivo dell’ISD;
- al paragrafo 2.2 b), nel quale la “funzione di intermediario” risulta rilevante per individuare ulteriori servizi esclusi dall’ambito oggettivo dell’ISD.

A questo proposito, un utile indirizzo potrebbe essere tratto dal Considerando 13 della Proposta di Direttiva, nel quale è previsto che: *“Per stabilire se un fornitore venda beni o servizi online per proprio conto o se fornisca servizi di intermediazione si dovrà tenere conto della sostanza giuridica ed economica di un’operazione, quale risulta dagli accordi conclusi tra le parti interessate. Ad esempio, un fornitore di un’interfaccia digitale sulla quale sono messi a disposizione beni di terzi potrebbe essere considerato prestatore di un servizio di intermediazione (ovvero la messa a disposizione di un’interfaccia digitale multilaterale) in cui non viene assunto alcun rischio d’inventario significativo o in cui è la terza parte che fissa, di fatto, il prezzo di tali beni”*.

Tanto premesso, sarebbe a nostro avviso auspicabile integrare lo Schema di Provvedimento, così da prevedere un chiaro criterio dirimente per stabilire in quali casi viene svolta una funzione di “intermediazione”.

6. Sulla “Sunset Clause”

A. Tematica

La tematica in oggetto verte sull’effettiva portata della clausola, di cui all’articolo 1 comma 49-*bis*, della Legge n. 145/2018, che prevede l’automatica abrogazione dell’ISD al momento di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell’economia digitale (in seguito “**Sunset Clause**”).

B. Paragrafi del provvedimento interessati

Allo stato, lo Schema di Provvedimento non tratta in alcuna sua parte della Sunset Clause.

C. Osservazioni / Contributi

L'articolo 1, comma 49-*bis*, della Legge n. 145/2018, come modificato dall'articolo 1, comma 678, lett. n), della Legge n. 160/2018, prevede che *“I commi da 35 a 49 sono abrogati dalla data di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale”*.

Nonostante la notevole rilevanza del tema e le conseguenti implicazioni pratiche che potrebbero scaturire da tale previsione (e.g. in relazione ad obblighi di versamento, dichiarativi, etc.), sul punto lo Schema di Provvedimento non dispone alcunché.

Stante i veloci e recenti sviluppi in ambito internazionale in materia (con un piano dell'OCSE che idealmente prevede una conclusione dei lavori già per la metà del prossimo anno⁵), per evitare future incertezze in capo ai contribuenti interessati, si auspica che vengano inserite apposite previsioni che disciplinino gli obblighi dei contribuenti in vista di un eventuale abrogazione della disposizione domestica per effetto della Sunset Clause.

* * *

Auspucando di aver fornito elementi utili alla finalizzazione dello Schema di Provvedimento in esame, si ringrazia per l'opportunità offerta e si rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e/o confronto sui commenti/osservazioni sopra formulate.

Cordialmente,

Foglia & Partners

⁵ Secondo quanto esplicitamente previsto nel *report* del 14 ottobre intitolato *“Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint”*, con riferimento ai *“Next steps”* è previsto che *“We agree to swiftly address the remaining issues with a view to bringing the process to a successful conclusion by mid-2021 and to resolve technical issues, develop model draft legislation, guidelines, and international rules and processes as necessary to enable jurisdictions to implement a consensus based solution”*.