

Gruppo di lavoro

AIDC Milano – UGDCEC

Milano

Pubblica consultazione dell’Agenzia delle Entrate

Schema di provvedimento attuativo dell’imposta sui servizi digitali di cui all’articolo 1, commi da 35 a 50 della legge n. 145 del 2018 come modificata dall’articolo 1, comma 678 della legge n. 160 del 2019

Componenti:

Giovanni Gallucci, Edoardo Ginevra, Duilio Liburdi, Luca Nobile, Michaela Marcarini, Maricla Pennesi, Simone Tini, Massimiliano Sironi, Michela Zeme.

Premessa

In relazione alla pubblica consultazione promossa dall’Agenzia delle Entrate in data 16 dicembre 2020, con riferimento allo schema di provvedimento attuativo dell’imposta sui servizi digitali (di seguito ISD) in scadenza il prossimo 31 dicembre 2020, il gruppo di lavoro formato dall’Associazione Italiana Dottori Commercialisti di Milano (AIDC Milano) e dall’Unione Giovani Dottori Commercialisti ed esperti contabili di Milano (UGDCEC Milano) esprime in premessa apprezzamento per il metodo scelto da parte dell’Amministrazione finanziaria, che consente sia al mondo accademico che agli operatori professionali di formulare osservazioni e commenti su materie di particolare interesse. Proprio in quest’ottica e in coerenza con lo spirito di collaborazione il gruppo di lavoro propone all’attenzione dell’Agenzia delle Entrate le seguenti osservazioni e commenti al documento, manifestando fin d’ora la più ampia disponibilità anche ad approfondire ulteriormente (qualora di interesse) i contenuti del presente scritto.

* * *

Modalità di redazione delle osservazioni e dei commenti

Per permettere una lettura più agevole delle osservazioni proposte si è utilizzato lo schema che la stessa Agenzia delle Entrate ha suggerito nel proprio sito istituzionale, formulando commenti e osservazioni per specifici paragrafi e, in aggiunta, viene proposta un’osservazione di carattere preliminare e generale. Ciò in considerazione del fatto che detta osservazione non è espressamente riferibile ai soli punti trattati dal Provvedimento ma invece rappresenta, a parere del gruppo di lavoro, un più ampio elemento di valutazione nella applicazione concreta della disposizione normativa.

Osservazione di carattere preliminare e generale

Sulla base delle disposizioni normative di cui al comma 47 dell’articolo 1 della legge n. 145 del 2018 è espressamente previsto che l’entrata in vigore del nuovo tributo decorre dal 1° gennaio 2020. Sono individuati quali soggetti passivi d’imposta (ai sensi di quanto disposto dal co. 36 dell’art. 1 della L. n.

145/2018) i soggetti esercenti attività di impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, nell'anno solare precedente rispetto a quello di applicazione del tributo, realizzano congiuntamente:

- a. un ammontare complessivo dei ricavi ovunque realizzati non inferiore a euro 750.000.000;
- b. un ammontare dei ricavi da servizi digitali di cui al co. 37 dell'art. 1 L. n. 145/2018 realizzati nel territorio dello Stato, non inferiore a euro 5.500.000.

In relazione alla seconda condizione, e in considerazione di quanto rappresentato nello schema di Provvedimento attuativo sul punto, la verifica della soglia in questione deve essere effettuata mediante particolari accorgimenti contabili o in ogni caso, mediante una estrapolazione di dati e informazioni finalizzati alla verifica circa la sussistenza del requisito. Appare del tutto evidente che con specifico riferimento al primo periodo di applicazione dell'imposta, tali previsioni pongono i soggetti potenzialmente interessati dalla applicazione del tributo nella necessità di valutare retroattivamente, in primis, la propria condizione di soggetti passivi e, in secondo luogo, la corretta modalità di individuazione dei ricavi da servizi digitali realizzati nel territorio dello Stato in un periodo antecedente rispetto a quello di entrata in vigore delle disposizioni relative alla ISD: ciò comporterebbe un esame a posteriori della propria attività svolta, con la conseguenza di dover applicare retroattivamente le indicazioni contenute nel Provvedimento per la verifica della soglia dei ricavi da servizi digitali rilevanti ai fini di quanto previsto dall'art. 1 co. 37 lett. b) della L. n. 145/2018. Per tali motivi, apparirebbe opportuno prevedere come, per il primo periodo di applicazione del tributo, che non siano applicate sanzioni per effetto di quanto previsto, ad esempio, dall'articolo 10 comma 3 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente) nonché per effetto delle disposizioni di cui all'articolo 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997, circoscrivendo tale previsione solo con riguardo alla sussistenza del requisito di cui all'art. 1 co. 37 lett. b) L. n. 145/2018.

Tematica: Collegamento tra imprese rilevante ai fini dell'applicazione delle norme

Paragrafi del provvedimento interessati: 1, lett. b), d); 3.3; 9.

Osservazioni/ Contributi: Nell'ambito del Provvedimento, si rinviene una definizione di gruppo che appare essere quella rilevante ai fini della corretta applicazione delle disposizioni attuative della disciplina dell'ISD. In questo contesto, la predetta definizione appare coerente rispetto all'obiettivo di ampliare i criteri di collegamento con la giurisdizione dello Stato sia sotto il profilo dell'imposizione sia sotto il profilo dell'individuazione della responsabilità dei soggetti co-obbligati. Appare però

opportuno segnalare come la definizione contenuta nel paragrafo 1, lett. d) ed utilizzata ai fini della precedente lett. b e del successivo paragrafo 9, non appare armonizzata con quanto previsto nel paragrafo 3.3 secondo cui sono esclusi dalla base imponibile solo *i ricavi derivanti dai servizi digitali resi a soggetti, sia residenti sia non residenti nel territorio dello Stato, che si considerano controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante ai sensi dell'articolo 2359 c.c. nel medesimo anno solare*. Tale ultima indicazione appare introdurre una limitazione non prevista dalla definizione che si può definire “principale” e quindi sarebbe preferibile adottare un criterio unico al fine di individuare con maggior precisione le relazioni rilevanti tra parti correlate. Da ultimo, si precisa come la nozione di controllo ex art. 2359 c.c. sia stata oggetto di specifico chiarimento di prassi ai fini del c.d. “gruppo IVA” e si chiede di conoscere se tali indicazioni risultino applicabili anche ai fini dell’ISD.

Tematica: Obblighi di registrazione

Paragrafi del provvedimento interessati: 1, lett. f).

Osservazioni / Contributi: Nello schema di Provvedimento si individua la categoria dei soggetti passivi “stabiliti in uno Stato non collaborativo”, da intendersi cioè i soggetti di cui alla lettera b) non residenti, che sono stabiliti in uno Stato diverso da uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo con il quale 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. Tenendo conto di tale perimetro di individuazione, apparirebbe opportuno chiarire se le condizioni descritte siano da intendersi come concorrenti o semplicemente alternative. Appare dunque importante che il Provvedimento chiarisca se l'esistenza di un trattato bilaterale che comprenda un articolo sullo scambio di informazioni sul modello dell'art. 26 del Modello OCSE sia sufficiente, o sia invece necessaria l'esistenza di un autonomo accordo di cooperazione amministrativa che preveda, in modo specifico, anche l'assistenza reciproca per il recupero dei crediti fiscali.

Tematica: Definizione di “ricavi imponibili”.

Paragrafi del provvedimento interessati: 1, lett. i; 3.1; 3.5; 3.6; 8.4.

Osservazioni / Contributi: Nei paragrafi dello schema di Provvedimento sopra evidenziati, vengono utilizzati termini quali “percepiti”, “riscossi”, “versati” e “incassati”. A fronte del tenore letterale della disposizione, potrebbe dunque apparire che i “ricavi imponibili” vadano assunti in base al principio di “cassa”. Si segnala però come il predetto principio non è in alcun modo richiamato, in primo luogo, dalla disposizione normativa di riferimento e, del pari, nemmeno in altre parti dello schema di Provvedimento. A titolo di esempio, infatti, nel punto 1, lettera b) e nell’Allegato 1 – Sezione I, si fa riferimento ai ricavi “realizzati”, con ciò intendendo, per comune accezione, il principio di competenza. A fronte di tale discrasia, apparirebbe dunque del tutto opportuno uniformare i criteri di tenuta della contabilità generale con gli obblighi di rendicontazione previsti ai fini dell’imposta in oggetto facendo riferimento ai ricavi contabilizzati nel conto economico sulla base dell’applicazione dei principi contabili adottati. E’ del tutto evidente che, laddove si prevedesse un obbligo di “monitoraggio” dei ricavi imponibili sulla base del c.d. principio di cassa, si genererebbe una reale difficoltà di applicazione della disposizione normativa in capo ai soggetti interessati.

Tematica: Definizione di “ricavi imponibili”.

Paragrafi del provvedimento interessati: 1, lett. i.

Osservazioni / Contributi: Secondo il Provvedimento *“per “ricavi imponibili” s’intendono i corrispettivi percepiti, nel corso dell’anno solare, dai soggetti passivi dell’imposta per l’effettuazione dei servizi digitali ovunque realizzati, limitatamente alla percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello Stato secondo i criteri individuati nel punto 3”;*

Oltre quanto precedentemente osservato in merito ai criteri di contabilizzazione dei ricavi, appare opportuno che il Provvedimento altresì chiarisca la modalità di applicazione della relativa percentuale. In altri termini, assunta la specifica fattispecie di servizio digitale, andrebbe chiarito se il relativo ricavo imponibile al quale si applica la percentuale che rappresenta la parte collegata al territorio dello Stato si componga o meno di tutte le operazioni a prescindere dal luogo ove le stesse si considerano realizzate ovvero soltanto da quelle operazioni nelle quali sia esistente almeno un utente localizzato nel territorio dello Stato in base ai criteri disciplinati dal Provvedimento. La presente osservazione assume valenza anche nelle ipotesi in cui i servizi digitali rientrino tra quelli di “durata” potenzialmente imponibili. Si

pensi, ad esempio, alla ipotesi in cui la fruizione del servizio inizi in uno Stato estero e si concluda in Italia o viceversa. Tale fattispecie ben potrebbe verificarsi nell'ambito di un viaggio di colui che utilizza il servizio in questione.

Tematica: Concetto di accessorietà e di “operazioni indipendenti” ai fini della ISD

Paragrafi del provvedimento interessati: 2.3 e 3.6.

Osservazioni / Contributi: In considerazione del concetto di accessorietà contenuto nello schema di Provvedimento appare opportuno chiarire se detto concetto coincida con quanto disciplinato dall'art. 12 del DPR 633/72 ai fini IVA. In questa ipotesi, inoltre, si tratterebbe di comprendere se siano applicabili nell'ambito dell'ISD i chiarimenti forniti dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza nazionale e comunitaria con riferimento al concetto di accessorietà ai fini IVA. Nell'ipotesi in cui si sostenesse, invece, la non applicabilità dei predetti chiarimenti, il concetto di “accessorietà” dovrebbe essere declinato in modo puntuale dal Provvedimento. Andrebbe inoltre chiarito l'ambito di applicazione del concetto di “operazioni indipendenti”, utilizzando un criterio analogo a quanto previsto per altri termini del Provvedimento, come fatto nel par. 1 dello stesso (“Definizioni”). Più in particolare, il Provvedimento dovrebbe chiarire se le transazioni possano essere considerate indipendenti sul piano economico in ogni circostanza oppure quando non dipendono dall'accesso e dall'uso dell'interfaccia digitale.

Tematica: Base imponibile e determinazione dell'imposta.

Paragrafi del provvedimento interessati: 3.5.

Osservazioni / Contributi: Il paragrafo 3.5 del Provvedimento prevede che *“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”*.

Il punto 3.2. del Provvedimento afferma che *“[...] i ricavi imponibili sono assunti al lordo dei costi sostenuti per la fornitura dei servizi digitali [...]”*. Va osservato come tale approccio sia potenzialmente in grado di determinare un fenomeno di doppia tassazione ai fini dell'ISD in tutti quei casi in cui intervengano (nella medesima transazione verso l'utente finale) più soggetti. A titolo di esempio, si può rappresentare

il caso dell'intermediario di fornitura di servizi pubblicitari che andrebbe escluso da tassazione in quanto il ricavo da pubblicità mirata dovrebbe sorgere solo in capo a colui che veicola il messaggio pubblicitario nella fase finale e non in quelle intermedie.

Tematica: Base imponibile e determinazione dell'imposta.

Paragrafi del provvedimento interessati: 3.9.

Osservazioni / Contributi: Il paragrafo 3.9 del Provvedimento prevede che *“La percentuale rappresentativa dei servizi digitali di cui al punto 1, lettera b) i) collegata al territorio italiano è pari al 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”*.

La locuzione riportata nel Paragrafo 3.9 comporta, evidentemente, la necessità che in fase di controllo sulla corretta determinazione della base imponibile dell'ISD e della relativa liquidazione dell'imposta, si riscontrino con sufficiente certezza gli elementi del tributo. In questo contesto, dunque, sarebbe opportuno chiarire con quali modalità e mezzi possa essere svolta tale azione di controllo. In concreto, si tratta dunque di comprendere come possa essere accertato, ad esempio, il numero di messaggi pubblicitari apparsi agli utenti localizzati nel territorio dello Stato rispetto alla totalità di messaggi visualizzati. Conferire un grado di sufficiente certezza sulla modalità con la quale saranno effettuati i controlli eliminerebbe la possibilità di applicare un approccio che potrebbe condurre ad una verifica e ad una contestazione basata su parametri ulteriori e/o differenti rispetto a quelli che sono posti a base del calcolo della base imponibile e della conseguente imposta. Sempre con riferimento a detto aspetto, il Provvedimento dovrebbe fornire precise indicazioni in merito alla casistica rappresentata dalla piattaforma di social media. In relazione a tale ipotesi, i ricavi pubblicitari possono generati ad esempio da un “influencer” che mostra un prodotto od un servizio nell'ambito di un live streaming. Solitamente, questa modalità pubblicitaria non viene venduta sulla base di un costo per visualizzazione ma in relazione ad altri parametri. Quali, ad esempio, un corrispettivo identificato e definito in relazione al numero di volte in cui viene promosso il prodotto ovvero in relazione ad un lasso temporale nel quale viene effettuata la promozione. In queste ipotesi, è evidente come le visualizzazioni non sono tracciate in quanto non rappresentano un elemento rilevante per la quantificazione del valore della pubblicità. Pertanto, il Provvedimento dovrebbe chiarire se si renda possibile utilizzare un approccio alternativo.

Tematica: Criteri di collegamento con il territorio dello Stato.

Paragrafi del provvedimento interessati: 4.1 e seguenti.

Osservazioni / Contributi: è previsto che *“un ricavo è imponibile quando il servizio digitale è fruito da utenti mediante l'utilizzo di un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato”* e che *“il dispositivo si considera localizzato nel territorio italiano sulla base dell'indirizzo di protocol internet (IP) del dispositivo stesso o, in mancanza di questo indirizzo, facendo ricorso ad altro metodo di geolocalizzazione”*.

L'aspetto di collegamento con il territorio dello Stato ai fini della individuazione dei ricavi da servizi digitali imponibili è essenziale per una corretta determinazione della base imponibile: in questa prospettiva emergono alcuni dubbi sulle modalità attraverso cui le verifiche fiscali saranno condotte dagli organi e dagli enti a ciò deputati. Nello specifico ci si riferisce alle modalità e agli strumenti con cui detti organi saranno in grado – in contraddittorio con il soggetto passivo – di verificare la correttezza della localizzazione degli utenti dei servizi, atteso che non pare possibile sulla base del dettato normativo ricorrere ad ipotesi di carattere presuntivo o ad altre semplificazioni nella verifica di questi aspetti che, si ritiene debba essere puntuale proprio in quanto elemento essenziale dell'obbligazione tributaria in questione.

In questa prospettiva anche il riferimento *“ad altro metodo di geolocalizzazione”* (menzionato dalla norma) appare essere eccessivamente generico, potendo nel Provvedimento oggetto della pubblica consultazione, trovare una maggiore declinazione di carattere operativo: se è pur vero che il legislatore ha fornito il criterio generale, lo stesso rischia di soffrire di eccessiva indeterminatezza qualora non meglio delineato nel Provvedimento. Ciò consentirebbe altresì di risolvere in via preventiva controverse questioni circa l'individuazione delle caratteristiche degli altri metodi di geolocalizzazione, affinché siano considerati tali per l'applicazione dell'ISD.

Tematica: Criteri di collegamento con il territorio dello Stato.

Paragrafi del provvedimento interessati: 3.10. e 4.3.

Osservazioni / Contributi: Per le interfacce multilaterali che facilitano lo scambio dei beni, il riferimento ad operazione che prevedono la consegna degli stessi nel territorio dello Stato ai fini della localizzazione di un utente in Italia pare essere un criterio ulteriore rispetto all'indirizzo di protocollo IP o ad altro sistema di geolocalizzazione per l'individuazione del dispositivo (vd. anche 4.5.). Sarebbe consigliabile specificare quale sia il coordinamento tra differenti criteri.

Tematica: Doppia imposizione

Paragrafi del provvedimento interessati: 3.10; 4.5.

Osservazioni / Contributi: L'introduzione di un meccanismo impositivo domestico e non sovranazionale sui servizi digitali collegati territorialmente all'Italia, può potenzialmente contemplare il rischio di duplice imposizione su di un medesimo servizio digitale, laddove vi sia in altro Stato estero un'imposta simile non coordinata con quella domestica. Tra i casi potenzialmente in grado di incorrere in tale situazione, si segnala quello dell'utente non residente che risulta essere occasionalmente presente nel territorio dello Stato e che usufruisce di un servizio digitale mediante un dispositivo mobile.

Tematica: Obblighi strumentali.

Paragrafi del provvedimento interessati: 7.1.

Osservazioni / Contributi: Il paragrafo 7.1 del Provvedimento prevede che *“Al fine di adempiere agli obblighi di cui ai punti 5 e 6 e per richiedere il rimborso di cui al punto 10, i soggetti passivi dell'imposta provvedono mediante il proprio codice fiscale rilasciato dall'amministrazione finanziaria italiana”*.

La previsione contenuta nel Provvedimento secondo cui i soggetti passivi d'imposta provvedono mediante il proprio codice fiscale, dovrebbe essere coordinata con il fatto che alcuni soggetti stranieri risultano essere già identificati mediante il numero di partita IVA, pervenendo alla conclusione per cui anch'esso assume validità ai fini del rispetto di quanto previsto dall'art. 1 co. 43 della L. n. 145/2018, in cui si menziona il “numero identificativo ai fini dell'imposta sui servizi digitali”.

Tematica: Obblighi strumentali.

Paragrafi del provvedimento interessati: 7.6 e seguenti

Osservazioni / Contributi: nel paragrafo relativo agli obblighi strumentali sarebbe opportuno chiarire il comportamento da adottare qualora una società entri successivamente o fuoriesca anticipatamente rispetto al 31.12. dal gruppo consolidato. In tali situazioni si richiede di chiarire se sia necessaria una comunicazione alla società designata, indicando (del caso) anche modalità e termini della stessa. In maniera del tutto simile, sarebbe importante specificare se sia necessaria una comunicazione alla

società designata (ai fini dell'esecuzione degli adempimenti) qualora un soggetto risulti essere assoggettato all'ISD nel periodo n-1, mentre lo sia nell'anno n.

Tematica: Obblighi strumentali.

Paragrafi del provvedimento interessati: 7.8.

Osservazioni / Contributi: Il paragrafo 7.8 prevede che *“La società designata può richiedere il codice fiscale per le società del gruppo che ne siano prive, secondo le modalità di cui ai punti 7.2 e 7.3”*.

Con riferimento al paragrafo di cui sopra, si dovrebbe esplicitare che l'obbligo di avere un codice fiscale italiano è da intendersi per le sole società del gruppo che rivestano la qualifica di soggetti passivi d'imposta ai fini di quanto previsto dalle disposizioni in materia di ISD.

Tematica: Obblighi contabili.

Paragrafi del provvedimento interessati: 8.1.

Osservazioni / Contributi: Il paragrafo 7.1 del Provvedimento prevede che *“I soggetti passivi dell'imposta tengono un'apposita contabilità per rilevare mensilmente le informazioni sui ricavi imponibili di cui ai paragrafi da 3.5 a 3.8, così come gli elementi quantitativi mensili utilizzati per calcolare le proporzioni di cui ai paragrafi da 3.9 a 3.11”*.

Nel Provvedimento la nozione di “apposita contabilità” andrebbe più opportunamente declinata anche dal punto di vista operativo e di dettaglio. Ciò servirebbe per meglio definire gli obblighi propedeutici alla determinazione della base imponibile che, si ritiene comunque non possano essere tali da imporre un elaborato sistema di contabilità analitico-gestionale, limitandosi a evidenziare in maniera ordinata, sistematica e cronologica quei dati e quelle informazioni necessarie al computo per l'imposta sui servizi digitali. Per tali ragioni si auspica che il Provvedimento o successive linee guida di carattere operativo cui il Provvedimento medesimo potrebbe rimandare chiariscano:

- tipologia di dati e informazioni;
- modalità di classificazione;
- note esplicative di alcuni campi nell'allegati 1 (per es.: il campo “storni”, in quali situazioni debba o possa venire utilizzato, attesa anche la periodicità mensile della rilevazione).

In considerazione dell'imminenza dei primi obblighi dichiarativi e in assenza di indicazioni operative in prossimità della chiusura della prima annualità rilevante ai fini dell'ISD, si ritiene inoltre opportuno prevedere - per la sola annualità 2020 - l'esclusione delle sanzioni in caso di contestazione correlata alla non corretta tenuta della contabilità per l'imposta sui servizi digitali, considerando altresì validamente tenuta l' "apposita contabilità", laddove la stessa fornisca comunque tutti gli elementi ritenuti essenziali per la determinazione della base imponibile e quindi dell'imposta. Quest'ultima previsione troverebbe la sua motivazione principale nel fatto che il soggetto passivo deve oggi operare retroattivamente per recuperare tutti i dati e le informazioni richiesti per l'implementazione di questa peculiare contabilità.

Tematica: Responsabilità del soggetto passivo residente appartenente ad un gruppo.

Paragrafi del provvedimento interessati: 9.

Osservazioni / Contributi: Il paragrafo 9 del Provvedimento prevede che *"I soggetti residenti nel territorio dello Stato, che alla fine dell'anno solare in cui sono realizzati i ricavi imponibili appartengono allo stesso gruppo dei soggetti passivi non residenti, diversi da quelli stabiliti in uno Stato non collaborativo e privi di una stabile organizzazione in Italia, sono solidalmente responsabili con questi ultimi per il versamento dell'imposta dovuta"*.

La formulazione del paragrafo 9 del Provvedimento pare applicare il principio di solidarietà passiva a tutti i soggetti residenti dello Stato, ancorché non agiscano quali soggetti designati. Dovrebbe essere chiarito che la solidarietà opera con solo riguardo al soggetto designato, tenendo presente che qualsiasi ulteriore estensione dell'ambito soggettivo a qualsiasi soggetto purché residente nel territorio dello Stato comporterebbe nei fatti la verifica degli obblighi anche in capo a soggetti che non hanno modo di controllare gli adempimenti posti in essere dal soggetto designato ai fini dell'ISD. Sarebbe inoltre opportuno che in ogni caso, la solidarietà per il soggetto designato operi con riguardo alla sola imposta (oltre agli interessi), escludendo l'applicazione delle sanzioni.

Tematica: Istanza di rimborso in assenza di obblighi dichiarativi

Paragrafi del provvedimento interessati: 10.3.

Osservazioni / Contributi: Con riferimento al rimborso e alla decadenza dallo stesso, il Provvedimento richiama l'art. 21 del D.lgs. n. 546/1992: tuttavia, ferma restando tale previsione, sarebbe opportuno precisare il momento da cui questo termine inizia a decorrere.