

Milano, 31 dicembre 2020

A mezzo 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 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.

## **I. Introduzione**

Nell'ambito della consultazione pubblica sullo schema di provvedimento dell'Agenzia delle Entrate ("Provvedimento") recante la definizione delle modalità applicative delle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali ("ISD"), lo studio Andersen Tax & Legal Italia fornisce di seguito le proprie osservazioni e contributi ringraziando l'Amministrazione finanziaria per questa opportunità di confronto.

## **II. Commenti ed osservazioni al Provvedimento**

**Tematica:** Definizione di "soggetti passivi dell'imposta".

**Paragrafi del provvedimento interessati:** Paragrafo 1, lett. b.

**Osservazioni / Contributi:** Il Provvedimento prevede che la verifica circa l'assoggettamento a ISD in un determinato anno debba essere condotta dai soggetti esercenti attività d'impresa avendo riguardo alle soglie di ricavi realizzate nel corso dell'anno solare precedente.

Quindi, il presupposto impositivo nell'anno X sorge se nell'anno X-1 sono stati realizzati, singolarmente o congiuntamente a livello di gruppo, ricavi complessivi per un ammontare non inferiore a euro 750.000.000 ovunque nel mondo e ricavi da servizi digitali imponibili per un ammontare non inferiore a euro 5.500.000 nel territorio dello Stato.

La prima applicazione della disciplina in argomento prevede quindi che i soggetti potenzialmente interessati debbano verificare il superamento delle suddette soglie di ricavi prendendo in considerazione i dati del 2019. La verifica dei ricavi mondiali dovrebbe rivelarsi di facile applicazione; invece, ben più complessa è la verifica circa il superamento dell'ammontare di ricavi da servizi digitali realizzati nel territorio dello Stato in quanto tale verifica presuppone la ricostruzione a ritroso delle fattispecie di ricavi imponibili sulla base di criteri non previsti nel 2019 e per i quali mancano ancora le necessarie indicazioni operative. Pertanto, si chiede di indicare nel Provvedimento come debbano comportarsi gli operatori nella fase di prima applicazione della disciplina per ovviare alla mancanza di dati di dettaglio la cui ricostruzione a ritroso potrebbe rivelarsi impossibile. Sarebbe opportuno prevedere una moratoria delle sanzioni relative agli obblighi di versamento e dichiarativi per quanti non riuscissero a verificare il presupposto impositivo per il 2020 stante le obiettive condizioni di incertezza in merito all'applicazione della normativa in commento ai sensi dell'art. 10, comma 3, legge n. 212 del 2000.

\*\*\*

**Tematica:** Definizione di "gruppo".

**Paragrafi del provvedimento interessati:** Paragrafo 1, lett. d.

**Osservazioni / Contributi:** In relazione alla definizione di “gruppo” recata dal Provvedimento, funzionale alla individuazione della soglia mondiale di ricavi complessivi (v. definizione di “soggetti passivi dell’imposta”) nonché per l’individuazione dei profili di responsabilità solidale tra soggetti residenti e non residenti di cui al paragrafo 9 del Provvedimento, si segnalano potenziali problemi di applicabilità in ordine ai seguenti aspetti:

- Sebbene sia intuibile che per “principi internazionali d’informativa finanziaria” si intendano gli IFRS, sarebbe opportuno esprimere in maniera più diretta tale riferimento richiamando appunto l’acronimo IFRS o l’indicazione per esteso di tali principi;
- Il successivo riferimento a qualsiasi altro “sistema nazionale di informativa finanziaria” senza fornire indicazioni in merito a requisiti minimi di comparabilità rispetto agli IFRS potrebbe generare disallineamenti laddove vi fossero criteri di inclusione o di esclusione delle entità dal bilancio consolidato difformi rispetto ai criteri previsti dagli IFRS;
- Infine, ai fini della sterilizzazione dalla base imponibile dei ricavi infragruppo ad opera del paragrafo 3.3 del Provvedimento, non si fa riferimento al concetto di “gruppo” bensì al concetto di controllo (“*non devono essere considerati 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*”). Al riguardo si chiede se vi sia una motivazione specifica per l’utilizzo di un concetto diverso rispetto alla definizione di gruppo.

\*\*\*

**Tematica:** Definizione di “ricavi imponibili”.

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

**Osservazioni / Contributi:** In relazione ai ricavi imponibili i paragrafi in commento utilizzano termini quali “percepiti”, “riscossi”, “versati” e “incassati”, chiaramente riferiti al cosiddetto principio di “cassa”. Il principio di cassa, tuttavia, non è richiamato dalla norma primaria e non trova conferma in altri passaggi del Provvedimento stesso che fanno riferimento ai ricavi “realizzati” (e.g., paragrafo 1, lettera b) e Allegato 1 – Sezione I), con ciò richiamando il cosiddetto principio di “competenza”. Si chiede pertanto di fare chiarezza in merito al principio da adottare ai fini della imponibilità dei ricavi risolvendo il contrasto terminologico del Provvedimento. Ad ogni modo, si suggerisce di allineare i criteri di rendicontazione previsti ai fini dell’ISD a quelli di tenuta della contabilità generale attribuendo rilevanza al principio di competenza. Diversamente, i soggetti coinvolti sarebbero costretti ad adottare un sistema parallelo di contabilizzazione dei ricavi secondo un criterio – quello di cassa – che non è utilizzato per la tenuta delle scritture contabili, con evidenti difficoltà applicative, dovendo oltretutto ricostruire a ritroso tutta la contabilità del 2020.

\*\*\*

**Tematica:** Definizione di “pubblicità mirata”.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** Paragrafi 1, lett. k.

**Osservazioni / Contributi:** La definizione di “pubblicità mirata” riportata nel Provvedimento è estremamente generica e si presta a difficoltà applicative. Trattandosi dell’elemento centrale per distinguere tra la pubblicità rilevante ai fini ISD da quella esclusa, occorrerebbe enucleare dei criteri analitici per l’identificazione del concetto

di “mirata”. A tal fine, considerato che l’ISD si ispira alla proposta di Direttiva del Consiglio COM (2018) 148 final del 21 marzo 2018, si richiama il punto in cui la Commissione UE definisce l’imposta sui servizi digitali come *“un’imposta che ha una portata mirata che viene riscossa sui ricavi generati dalla fornitura di determinati servizi digitali caratterizzati dalla creazione di valore da parte degli utenti. I servizi che rientrano nell’ambito di applicazione dell’ISD sono quelli per i quali la partecipazione degli utenti a un’attività digitale costituisce un contributo fondamentale per l’impresa che svolge tale attività e che le permette di ottenerne dei ricavi”*. Il concetto di “creazione di valore da parte degli utenti”, che richiede un loro “contributo” partecipativo “fondamentale”, è un elemento che il Provvedimento deve necessariamente considerare associando alla definizione generale di pubblicità mirata anche una declinazione puntuale delle caratteristiche che rendono tale una pubblicità ai fini dell’ISD, e ciò è possibile ampliando il concetto di “dati relativi a un utente”, anch’esso espresso in maniera estremamente vaga.

È quindi necessario che il Provvedimento chiarisca il ruolo che assume la profilazione dell’utente ovvero la partecipazione attiva dell’utente che accede all’interfaccia digitale il quale immette una URL, digita delle parole chiave, ecc.

Il Provvedimento dovrebbe anche dare indicazioni circa il fatto che un annuncio pubblicitario che appare su una pagina principale o secondaria di un sito web a “tutti” gli utenti che visualizzano tale pagina non dovrebbe rientrare nell’ambito della pubblicità mirata, sebbene l’utente abbia raggiunto tale pagina e quindi l’annuncio pubblicitario svolgendo delle azioni online (e.g., inserendo delle parole chiave su un motore di ricerca).

In sintesi, il Provvedimento dovrebbe fare una distinzione tra l’azione momentanea dell’utente che si estrinseca, ad esempio, nella digitazione di una parola chiave oppure accedendo ad un link con un click, dalla profilazione individuale alimentata da un insieme di comportamenti posti in essere dall’utente sul web che ne tracciano la storia di navigazione ed attraverso i quali egli manifesta i propri gusti, orientamenti, preferenze, interessi, in quanto solo quest’ultima andrebbe considerata come rilevante ai fini della qualificazione della pubblicità mirata.

\*\*\*

**Tematica:** Definizione di “veicolazione”

**Paragrafi del provvedimento interessati:** Paragrafo 1, lett. l.

**Osservazioni / Contributi:** La definizione di “pubblicità mirata” si basa su un ulteriore elemento caratterizzante, ossia quello della “veicolazione”, in quanto ad essere imponibile è il ricavo connesso alla veicolazione del messaggio pubblicitario mirato. La definizione di veicolazione, tuttavia, si presta a difficoltà applicative. Andrebbe chiarito, infatti, se la veicolazione è intesa quale diffusione del messaggio pubblicitario verso gli utenti. Tale concetto è fondamentale in quanto funzionale a circoscrivere l’ambito impositivo dell’ISD dato che, se la veicolazione è riferita all’utente, andrebbero escluse da tassazione tutte le attività svolte lungo la supply chain dell’online advertising (es. attività svolte dalle commissionarie, Demand-Side-Platforms e Supply-Side-Platforms, centri media).

Tale interpretazione sembra essere quella più coerente con la disciplina in argomento nonché quella più idonea ad evitare l’emersione di fenomeni di doppia tassazione nell’ambito della ISD, di cui si dirà più diffusamente nel prosieguo.

Pertanto, si chiede di esprimere in maniera più precisa la portata applicativa del concetto di “veicolazione”.

\*\*\*

**Tematica:** Ambito applicativo ed esclusioni.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** Paragrafo 2.3.

**Osservazioni / Contributi:** Tra le fattispecie di esclusione “oggettiva” dei servizi digitali vengono indicati anche i “servizi accessori” alle fattispecie analiticamente elencate al paragrafo 2.2. del Provvedimento. Trattasi di una esclusione non prevista espressamente dalla norma primaria, la quale si limita ad escludere solo lo scambio di dati derivanti dai servizi elencati al paragrafo 2.2 del Provvedimento.

Coerentemente con l’esclusione dello scambio di dati, la fattispecie prevista dal paragrafo 2.3 del Provvedimento non può che riferirsi alla “pubblicità mirata” inerente ai servizi elencati al paragrafo 2.2, ed ai corrispettivi versati dagli utenti delle interfacce multilaterali sempre connesse ai servizi elencati al paragrafo 2.2.

Si chiede, dunque, di esprimere in maniera più chiara la portata applicativa di tale paragrafo.

\*\*\*

**Tematica:** Base imponibile e determinazione dell’imposta.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** Paragrafi 3.2 e 3.5.

**Osservazioni / Contributi:** In relazione ai servizi di pubblicità digitale il Provvedimento non tiene conto del modello di funzionamento di tale business, in modo particolare del ruolo degli intermediari, generando dei casi dubbi di soggettività tributaria e causando fenomeni di doppia imposizione all’interno della ISD.

In relazione agli intermediari nella fornitura di servizi pubblicitari, quindi, il Provvedimento dovrebbe chiarire l’esclusione da tassazione di tali soggetti in quanto il ricavo da pubblicità mirata dovrebbe sorgere solo in capo a colui che veicola il messaggio pubblicitario verso gli utenti, quindi gli editori/publisher, e non nelle fasi intermedie che intervengono tra gli operatori del settore.

In alternativa, occorrerebbe chiarire che per gli intermediari rileva come base imponibile solo il margine e non il ricavo lordo, in deroga a quanto previsto dal paragrafo 3.2 del Provvedimento secondo cui “*i ricavi imponibili sono assunti al lordo dei costi sostenuti per la fornitura dei servizi digitali...*”. In caso contrario, si creerebbe un fenomeno di doppia tassazione perché lo stesso ricavo da servizio pubblicitario sarebbe assoggettato a ISD in capo a più soggetti.

Infine, il Provvedimento non affronta il problema della doppia tassazione che potrebbe emergere quando proprietario e gestore dell’interfaccia su cui viene veicolata la pubblicità mirata non coincidono. Tale aspetto è invece affrontato nella proposta di Direttiva COM (2018) 148 final, che all’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 il servizio imponibile, ciò per evitare possibili effetti a cascata o la doppia imposizione degli stessi ricavi. È pertanto necessario introdurre un meccanismo correttivo che prevenga l’insorgenza di quei fenomeni di doppia (o multipla) imposizione che a livello comunitario si intendeva evitare.

\*\*\*

**Tematica:** Base imponibile e determinazione dell’imposta.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** Paragrafi 3.8 e seguenti.

**Osservazioni / Contributi:** In relazione alla determinazione della percentuale rappresentativa della parte di servizi collegata con il territorio dello Stato, si chiede di specificare in base a quali modalità e strumenti i verificatori potranno accertare quanto segue: (i) per la pubblicità mirata, il numero di messaggi pubblicitari apparsi

agli utenti localizzati nel territorio dello Stato rispetto alla totalità di messaggi visualizzati ovunque nel mondo, (ii) per le interfacce multilaterali che facilitano lo scambio di beni e servizi, il rapporto tra le operazioni di consegna dei prodotti in Italia rispetto alle operazioni di consegna effettuate ovunque nel mondo, (iii) per le altre interfacce multilaterali, il rapporto tra gli utenti che dispongono di un conto aperto nel territorio dello Stato e che hanno utilizzato tale interfaccia durante l'anno solare e gli utenti complessivi che hanno utilizzato tale interfaccia nel medesimo periodo, e (iv) per la trasmissione dei dati degli utenti, il rapporto tra il numero di 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.

Ciò al fine di scongiurare l'uso di un approccio semplicistico nella conduzione della verifica fiscale basato su parametri ulteriori e/o diversi da quelli posti alla base del calcolo dalla normativa.

\*\*\*

**Tematica:** Criteri di collegamento con il territorio dello Stato.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** Paragrafi 4.1 e seguenti

**Osservazioni / Contributi:** Il Provvedimento prevede l'imponibilità dei ricavi in ambito quando il servizio digitale è fruito da utenti mediante l'utilizzo di un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato sulla base dell'indirizzo di protocol internet (IP) del dispositivo stesso o, in mancanza di questo indirizzo, facendo ricorso ad altro metodo di geolocalizzazione.

Il concetto di "fruizione" del servizio appare impreciso. Infatti, nel caso della trasmissione dei dati degli utenti il fruitore del servizio tecnicamente non è l'utente, bensì il cessionario dei dati. Anche in relazione alla pubblicità mirata è dubbio se l'utente possa dirsi anche fruitore, in quanto sarebbe il cliente inserzionista a fruire del servizio pubblicitario. In relazione a tali fattispecie di servizi digitali, quindi, l'utente sembra porsi come destinatario, spesso involontario, della pubblicità o come generatore inconsapevole dei dati allo stesso riconducibili che poi saranno monetizzati da chi ne effettua la raccolta. Si chiede quindi di chiarire questo punto del Provvedimento.

Inoltre, in relazione agli aspetti tecnico-informatici relativi ai metodi di geolocalizzazione, che assumono primaria importanza per il calcolo della quota di ricavi imponibili in quanto collegati al territorio dello Stato, sorgono alcuni interrogativi in ordine alle modalità e strumenti attraverso cui i verificatori potranno condurre le necessarie verifiche. Si chiede quindi di indicare come possano gli organi verificatori accertare la correttezza delle localizzazioni degli utenti, così come dichiarata dai soggetti d'imposta, ai fini della corretta quantificazione del rapporto funzionale all'attribuzione della parte di ricavo imponibile al territorio dello Stato. Considerato che il ricavo imponibile è nella maggior parte dei casi realizzato verso una controparte che non è l'utente, il quale rimane anonimo rispetto alla transazione ed in generale in relazione ai dati generati della sua "navigazione" sul web, si chiede come potranno essere condotte le necessarie verifiche al fine di scongiurare approcci semplicistici basati su parametri ulteriori e/o diversi da quelli posti alla base del calcolo dalla normativa.

In secondo luogo, il Provvedimento dovrebbe elencare i metodi alternativi di geolocalizzazione e stabilire a priori i casi in cui questi possono essere usati in alternativa all'IP, in quanto il riferimento generico a "*ad altro metodo di geolocalizzazione*" in mancanza dell'IP può essere causa di contestazioni.

Da ultimo, auspichiamo uno stretto coordinamento con il Garante per la Privacy per le opportune valutazioni in merito.

\*\*\*

**Tematica:** Adempimenti dichiarativi.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** Paragrafo 6.1 e seguenti.

**Osservazioni / Contributi:** Il Provvedimento dovrebbe fornire indicazioni in merito ai meccanismi da adottare a livello dichiarativo per attenuare o eliminare i fenomeni di doppia imposizione internazionale che potrebbero verificarsi laddove i ricavi derivanti dalla medesima operazione siano assoggettati a tassazione in altre giurisdizioni dotate di imposte sui servizi digitali.

Considerata la matrice comunitaria dell'ISD a cui si sono ispirati anche altri Paesi dell'UE come Francia e Spagna, non è improbabile che sul medesimo ricavo possano convogliare le pretese tributarie di più Stati, in virtù dell'applicazione di criteri di rilevanza territoriale non del tutto simmetrici.

\*\*\*

**Tematica:** Obblighi contabili.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** Paragrafo 8.1.

**Osservazioni / Contributi:** Il Provvedimento dovrebbe fornire maggiori indicazioni in merito alla definizione della "apposita contabilità" ai fini della sua corretta tenuta. Va altresì considerato che qualsiasi contabilità di tipo "industriale", o per sezionali dei libri contabili, ad oggi potrebbe non essere ricostruibile a ritroso per il 2020.

Pertanto, potrebbe non essere possibile adempiere all'obbligo di tenuta della apposita contabilità retroattivamente dal 1° gennaio 2020 in assenza, ad oggi, delle necessarie indicazioni operative.

Di questo il Provvedimento dovrebbe tenere conto, ed in vista dell'imminente scadenza degli obblighi dichiarativi per l'anno 2020, sarebbe opportuno escludere l'applicazione di sanzioni per l'eventuale non corretta tenuta di tale contabilità per il 2020 stante le obiettive condizioni di incertezza in merito all'applicazione della normativa in commento ai sensi dell'art. 10, comma 3, legge n. 212 del 2000 e di fare salva qualsiasi modalità adottata dai soggetti passivi per la determinazione della base imponibile e dell'imposta.

\*\*\*

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

**Paragrafi del provvedimento interessati:** Paragrafo 9.

**Osservazioni / Contributi:** La solidarietà prevista dal paragrafo 9 del Provvedimento sembra applicarsi ai soggetti residenti indipendentemente dalla loro designazione da parte di altri soggetti esteri appartenenti al medesimo gruppo. Ciò rappresenta una estensione intersoggettiva degli obblighi di *compliance* gravanti su altri soggetti, di cui il residente potrebbe essere totalmente ignaro. Si introdurrebbe in tal modo un principio di solidarietà tributaria nuovo e diverso dalle fattispecie note al nostro sistema tributario in base al quale la solidarietà deriva dalla comproprietà di un bene, in qualità di erede, dall'essere parte coinvolta in una transazione economica anche a titolo di sostituto d'imposta o nello svolgimento delle funzioni di pubblico ufficiale. Trattasi di una casistica in cui il responsabile in solido è quantomeno informato del presupposto impositivo. Si chiede di specificare, quindi, su quali basi verranno eseguite le verifiche sul soggetto italiano ritenuto solidalmente responsabile posto che le informazioni relative al soggetto passivo estero non sono note, come peraltro già

evidenziato nei punti precedenti in relazione ai criteri di collegamento dei ricavi imponibili con il territorio dello Stato.

In generale, si chiede di chiarire nel Provvedimento se tale responsabilità solidale operi esclusivamente in relazione ai soggetti residenti nel territorio dello Stato “designati” ai sensi del paragrafo 7 del Provvedimento.

\*\*\*

**Tematica:** Rimborsi.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** Paragrafo 10.

**Osservazioni / Contributi:** In caso di versamenti eccedenti il Provvedimento sembra contemplare solo la modalità di recupero tramite istanza di rimborso. Al fine di facilitare il recupero delle somme versate in eccedenza sarebbe opportuno prevedere anche un meccanismo di compensazione del credito generatosi dai maggiori versamenti eseguiti rispetto al dovuto.

\*\*\*

**Andersen Tax & Legal Italia**

Corso Magenta n. 82 – Milano

Tel. 02.48100471 – Fax 02.4816848

Dott.ssa Mariela Pennesi ([maricla.pennesi@it.andersen.com](mailto:maricla.pennesi@it.andersen.com))

Dott. Giovanni Gallucci ([giovanni.gallucci@it.andersen.com](mailto:giovanni.gallucci@it.andersen.com))

*Giovanni Gallucci*