

Trasmesso a mezzo e-mail:

[div.contr.internazionale@agenziaentrate.it](mailto:div.contr.internazionale@agenziaentrate.it)

**Agenzia delle entrate**  
**Divisione Contribuenti**  
**Settore Internazionale**

**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 (di seguito anche "ISD").*

Il dipartimento fiscale dello Studio De Berti-Jacchia, accoglie con estremo favore la consultazione pubblica in oggetto ed è lieto di potervi contribuire.

Le nostre osservazioni riguardano i seguenti documenti in bozza resi pubblicamente disponibili in data 17.12.2020

[al link: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/consultazione-pubblica-imposta-sui-servizi-digitali>]:

- **Bozza del provvedimento – pdf**  
[[https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3014192/RB\\_14581+PROVV.+IMPOSTA+ISD.pdf/0885dcc3-2505-8ee8-5972-f9e3b30e768c](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3014192/RB_14581+PROVV.+IMPOSTA+ISD.pdf/0885dcc3-2505-8ee8-5972-f9e3b30e768c)]
- **Allegato 1- Prospetto analitico delle informazioni sui ricavi e sugli elementi quantitativi utilizzati per calcolare l'imposta – pdf**  
[[https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3014192/3a+Allegato+3\\_Allegati+al+provvedimento+ISD+prospetti+contabili.pdf/2f36656a-2c90-2892-7b77-20938ab4a07c](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3014192/3a+Allegato+3_Allegati+al+provvedimento+ISD+prospetti+contabili.pdf/2f36656a-2c90-2892-7b77-20938ab4a07c)]
- **Allegato 2 - Le rilevazioni contabili devono essere integrate da una relazione denominata "Nota esplicativa delle informazioni sui ricavi e sugli elementi quantitativi utilizzati per calcolare l'imposta" - pdf**  
[[https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3014192/3b+Allegato+3\\_prospetti+contabili+002.pdf/48713783-2f0a-1765-d5be-99cd63962db5](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3014192/3b+Allegato+3_prospetti+contabili+002.pdf/48713783-2f0a-1765-d5be-99cd63962db5)]

Ci siano consentite alcune brevi considerazioni di carattere generale in parte introduttive delle proposte contenute nel presente documento.

Il legislatore della ISD e la Bozza del provvedimento che ne stabilisce le modalità applicative, oggetto dell'odierna consultazione, esplicitano che

**DE BERTI JACCHIA  
FRANCHINI FORLANI**

Avv. Roberto A. Jacchia  
Avv. Maria Cristina Franchini  
Avv. Gianni Forlani<sup>11</sup>  
Avv. Federica Castioni  
Bridget Ellison<sup>1</sup>  
Avv. Guido Callegari  
Avv. Antonella Terranova  
Avv. Barbara Calza  
Avv. Cristina Fussi  
Avv. Giuseppe Cristiano<sup>2</sup>  
Avv. Michelangelo Cicogna  
Avv. Marco Frazzica  
Dott. Massimiliano Gazzo<sup>3,11</sup>  
Avv. Silvia Doria  
Avv. Prof. Fabio Ferraro<sup>4</sup>  
Avv. Andrew G. Paton<sup>2,7</sup>  
Avv. Giovanna Bagnardi  
Avv. Matteo Biondetti  
Dott. Tiziana Zona<sup>3,11</sup>  
Avv. Claudio Corba Colombo  
Avv. Armando Ambrosio  
Avv. David Maria Santoro  
Avv. Alessandra Tarissi De Jacobis  
Avv. Elena Maria Granatello

Avv. Isabella Basilio  
Dott. Giulia Beneduci  
Sophie Bertolotto<sup>5</sup>  
Avv. Matteo Bilei  
Igor Brazhevsky<sup>2</sup>  
Avv. Chiara Caliendo  
Avv. Francesca Ciardullo  
Avv. Diego Conte  
Avv. Francesco De Berti  
Dott. Esmeralda Dedej  
Avv. Myriam Desnus<sup>5</sup>  
Avv. Alessandro Foti  
Avv. Orsola Galasso  
Dott. Adriano Garofalo  
Adv. Raquel Macedo<sup>9</sup>  
Avv. Rachele Maggi  
Avv. Benedetta Mazzotti  
Dott. Stefania Merati  
Avv. Giulietta Minucci  
Avv. Emanuela Monteleone  
Andrey Morozov<sup>5</sup>  
Dott. Oksana Oleneva  
Avv. Gennaro Paone  
Alisa Pstryakova<sup>5,12</sup>  
Avv. Jacopo Piemonte  
Avv. Camilla Pozzi  
Avv. Teresa Prudente  
Avv. Veronica Pulcini  
Avv. Gaspare Roma  
Dott. Marco Seregni  
Avv. Andrea Sonino  
Avv. Maria Francesca Soriano  
Dott. Marco Stillo  
Avv. Simona Stramaglia  
Dott. Angela Valente<sup>5,11</sup>  
Avv. Alice Viscomi  
Avv. Riccardo Vitolo  
Avv. Giuseppina Zoccali

Avv. Giovanni De Berti<sup>9</sup>

Avv. Marco Brignone<sup>10</sup>  
Dott. Ferruccio Di Lenardo<sup>3,10</sup>  
Avv. Davide Gambillara<sup>10</sup>  
Maria Lovtsova<sup>5,12</sup>  
Avv. Prof. Raffaella Muroli<sup>13</sup>  
Avv. Vittorio Poli<sup>10</sup>  
Avv. Bruno Rossini<sup>10</sup>

associazione professionale  
C.F. e P.I. IT 02152650152  
Codice SDI: W7YVJK9

Studio legale fondato nel 1975

l'imposta è ispirata all'analogia disciplina contenuta nella proposta di Direttiva COM (2018) 148 final, presentata il 21 marzo 2018 ("proposta di Direttiva").

Nell'impianto complessivo del nostro intervento si è pertanto ritenuto opportuno attingere pure da quest'ultima con le opportune rimodulazioni di compatibilità.

Pur nella consapevolezza che la ISD rappresenti una temporanea soluzione tecnica politicamente accomodante, non può, tuttavia, sottacersi una preoccupazione di fondo.

Si è dell'avviso che gli sforzi dell'amministrazione finanziaria in sinergia con gli operatori nell'odierna consultazione pubblica, non risultino sufficienti a appianare le numerose criticità adombrate in merito a vari profili di censurabilità della ISD così come della norma di matrice europea. Ci si riferisce ai profili di potenziale violazione di principi fondamentali europei (non discriminazione e libertà di stabilimento), internazionali (doppia imposizione) e nazionali (capacità contributiva).

Criticità che, a nostro sommo avviso, non appaiono del tutto infondate.

Sotto altro profilo, peraltro, l'implementazione di misure unilaterali a livello di singolo Stato è stata sempre caldamente scoraggiata dalla comunità internazionale; *inter alia*, dallo stesso legislatore unionale (Considerando 6, proposta di Direttiva) oltretutto dall'OCSE.

Nel prosieguo si descrivono le difficoltà interpretative che emergono dall'esame della documentazione oggetto della consultazione. In questa prospettiva, si soggiunge che l'attuale scenario emergenziale rende ancor più complesso l'adempimento degli imminenti obblighi strumentali e sostanziali connessi all'entrata in vigore della ISD.

\*

Sommario

<b>1. Definizioni</b> .....	4
1.1.STATO “NON COLLABORATIVO” .....	4
1.2.PUBBLICITÀ MIRATA.....	4
1.3.VEICOLAZIONE .....	6
1.4.TRASMISSIONE DATI.....	7
<b>2. Base imponibile e determinazione dell'imposta</b> .....	8
2.1.GRANDEZZE RILEVANTI AI FINI DEL CALCOLO.....	8
<b>3. Nexus</b> .....	9
3.1.TERRITORIALITA' DELL'IMPOSTA .....	9
<b>4. Adempimenti dichiarativi e Obblighi contabili</b> .....	10
<b>5. Deducibilità dell'imposta dal reddito d'impresa</b> .....	11
<b>6. Regime sanzionatorio</b> .....	12

\*\*\*

## 1. Definizioni

### 1.1. STATO “NON COLLABORATIVO”

**Tematica:** Definizioni – Soggetti passivi stabiliti in uno Stato non collaborativo.

**Paragrafo del provvedimento interessato:** 1, lett. f.

**Osservazioni / Contributi:** Il paragrafo riproduce il contenuto del comma 43, terzo periodo, della ISD riguardante i soggetti passivi non residenti stabiliti in uno “Stato non collaborativo” ai quali la normativa riserva talune limitazioni. A tal fine, è individuato come “non collaborativo” uno Stato diverso da uno Stato UE o SEE “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;”.

In assenza di specificazione, il riferimento alla necessaria coesistenza di entrambi gli accordi per definire uno Stato come “collaborativo”, anche a causa dell’esatto *nomen* attribuito dalla norma, appare eccessivamente stringente quantomeno sotto due profili. In parte perché si disinteressa di analoghi strumenti vigenti in materia di cooperazione amministrativa nel cui ambito, a titolo esemplificativo, rientra la “Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale” ratificata con Legge n. 19 del 10 febbraio 2005. In parte, e per certi versi conseguente, perché sembrerebbe privilegiare unicamente quegli accordi sottoscritti dall’Italia in virtù dell’appartenenza alla UE.

Si rileva pertanto l’opportunità di inserire nel paragrafo in oggetto un periodo nel quale chiarire che non si considera appartenente a uno Stato “non collaborativo” il soggetto passivo non residente stabilito in uno Stato con il quale l’Italia abbia sottoscritto, anche in virtù della sua appartenenza quale Stato membro, un accordo o convenzione di cooperazione amministrativa in materia fiscale e di scambio d’informazioni. Un siffatto chiarimento sembrerebbe in definitiva più adeguato nell’attuale e prospettico contesto internazionale in materia di cooperazione amministrativa.

### 1.2. PUBBLICITÀ MIRATA

**Tematica:** *Definizioni – Pubblicità mirata.*

**Paragrafo del provvedimento interessato:** *1, lett. k.*

**Osservazioni / Contributi:** Il paragrafo definisce la “*pubblicità mirata*” come quei “*messaggi pubblicitari collocati su un’interfaccia digitale in funzione dei dati relativi a un utente che accede a tale interfaccia e la consulta*”.

Tale definizione appare assai generica laddove non esplicita in funzione di quali “dati relativi a un utente” un messaggio pubblicitario possa caratterizzarsi come mirato.

Da questa eccessiva genericità consegue un’accezione talmente ampia da potervi ricomprendere indistintamente tutti i messaggi pubblicitari collocati su un’interfaccia digitale in ragione di un qualsiasi dato raccolto in relazione all’utente e.g. e-mail, appartenenza ad un genere, mercato di riferimento. In altri termini, essa parrebbe accogliere qualsiasi categoria di “veicolazione”, o servizio pubblicitario di cui alla successiva lett. l), rivolto all’utente di un’interfaccia, disinteressandosi della circostanza che i dati relativi all’utente, in funzione dei quali i messaggi sono collocati, conseguano o meno alla mera raccolta e/o alla loro elaborazione.

Invero, non dovrebbero esserci margini di dubbio in merito alla circostanza che unicamente gli utenti i cui dati raccolti siano stati elaborati (utenti profilati) realizzano nel contesto digitale quel presupposto di creazione del valore, su cui si fonda la normativa impositiva dei servizi digitali. La profilazione è ciò che consente al soggetto passivo della ISD di monetizzare i dati degli utenti utilizzati per collocare la pubblicità generando ricavi tassabili ai fini dell’imposta.

La profilazione dell’utente è, infatti, l’essenza stessa della pubblicità mirata e a quest’aggettivo andrebbe attribuito un significato che non sviscila la ratio della norma.

Pertanto, coerentemente con le finalità della ISD, come anche dalla disciplina proposta nella Direttiva, si ritiene più appropriato specificare nella definizione che trattasi di messaggi pubblicitari collocati su interfaccia digitale sulla base di dati conseguenti ad attività di profilazione di un utente. Ciò, in definitiva, consentirebbe di evitare il rischio che vengano attratti nell’alveo della definizione in oggetto, in sede di determinazione della base imponibile e dell’imposta secondo i paragrafi 3.5 e 3.9 della Bozza di provvedimento,

anche quei ricavi percepiti a fronte di servizi pubblicitari non connotati dalla creazione di valore degli utenti.

Sulla scorta di quanto precede, si propone di inserire nel paragrafo 1, lett. k del provvedimento, dopo l'inciso "dei dati" il seguente "raccolti e elaborati" e di sostituire il termine "relativi" con "in relazione", infine di aggiungere dopo il termine "utente" il seguente "(c.d. profilazione utente)". Quest'ultimo inciso tornerà utile anche rispetto alla proposta di integrazione suggerita in riferimento ai servizi digitali di trasmissione di dati di cui alla lett. h), iii (vedasi *infra*).

### 1.3. VEICOLAZIONE

**Tematica:** *Definizioni – Veicolazione.*

**Paragrafi del provvedimento interessati:** 1, lett. l; 3.5.

**Osservazioni / Contributi:** Il paragrafo definisce la "veicolazione" come quel "*servizio specifico delle piattaforme web che trasferiscono su siti terzi o ospitano pubblicità mirata, percependo un corrispettivo per tale intermediazione o per tale prestazione*".

La declinazione del termine "veicolazione" pare incoerente con le più ampie definizioni recate nelle precedenti lettere g), h) i e k) della Bozza del provvedimento e in definitiva in contrasto con la norma.

In particolare, se associato ai termini "piattaforme web" e, all'alquanto vago, "siti", sembrerebbe escludere quei servizi pubblicitari e quindi quei soggetti passivi dell'imposta che adottano modalità di divulgazione della pubblicità mirata ulteriori e diverse rispetto ai "siti" tipicamente internet e/o web.

Se letta in tal modo, pertanto, la definizione proposta sembrerebbe introdurre una accezione di pubblicità mirata più ristretta rispetto all'impianto normativo nazionale e unionale.

Essa, potrebbe indurre a limitare, erroneamente, il perimetro dei servizi pubblicitari rilevanti ai fini della ISD a quelle categorie di servizi accessibili/fruibili esclusivamente tramite siti internet/web dunque senza preoccuparsi ad esempio dei servizi pubblicitari "veicolati" attraverso applicazioni web complesse (e.g., smartphone app) le quali, di contro, ben potrebbero non essere correlate ad alcun sito internet/web.

Ragioni di ordine sistematico indurrebbero, invece, a contestualizzare la definizione nell'ambito del servizio digitale di veicolazione su interfaccia digitale di pubblicità mirata di cui alle lettere g), h) i e k) della Bozza del provvedimento.

In tale prospettiva, la "veicolazione" altro non sarebbe che un sinonimo del termine "collocazione" (placing on) peraltro maggiormente coerente con le correlate definizioni di cui alle lettere anzidette, oltreché con la formulazione della proposta di Direttiva (inter alia, considerando 11).

Sulla scorta di quanto precede, si propone di riformulare il paragrafo 1, lett. l del provvedimento, nei seguenti termini: "per "veicolazione" s'intende l'attività, di collocazione di pubblicità mirata su un'interfaccia digitale del soggetto passivo o di terzi, a fronte della quale è corrisposto un corrispettivo a titolo di prestazione di servizio o di intermediazione."

Si suggerisce di riformulare coerentemente anche il paragrafo 3.5.

#### *1.4. TRASMISSIONE DATI*

**Tematica:** *Definizioni -Trasmissione di dati.*

**Paragrafo del provvedimento interessato:** 1, h) iii, nuovo paragrafo.

**Osservazioni / Contributi:** Il termine "trasmissione" utilizzato dal legislatore e ripreso nella Bozza di provvedimento alla lett. h) iii, potrebbe essere definito in modo più chiaro.

Esso si riferisce a qualsiasi modalità di trasferimento/condivisione di dati relativi a utenti. Invero, sarebbe necessario specificare che sono rilevanti ai fini della ISD unicamente trasferimenti/condivisioni del bene (dati) a titolo oneroso.

Si propone pertanto di inserire dopo la lett. l) del par. 1 della Bozza di Provvedimento la lett. m) con la seguente definizione: "per "trasmissione di dati" di cui alla lett. h) iii, s'intende il trasferimento/condivisione a titolo oneroso del diritto di usare i dati di profilazione degli utenti". Ulteriori adeguamenti della Bozza di provvedimento si renderanno coerentemente necessari con detta modifica.

## 2. Base imponibile e determinazione dell'imposta

### 2.1. GRANDEZZE RILEVANTI AI FINI DEL CALCOLO

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

**Paragrafi del provvedimento interessato:** 3.9 ss.

**Osservazioni / Contributi:** In merito alle grandezze da considerare ai fini del calcolo della base imponibile e dell'imposta, con riguardo ai servizi pubblicitari - di cui al paragrafo 1, lett. h) i della Bozza di provvedimento – la ISD prescrive di individuare una percentuale rappresentativa della parte di servizi digitali collegata al nostro Paese in misura pari “*alla proporzione dei messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale in funzione di dati relativi ad un utente che consulta tale interfaccia digitale mentre è localizzato nel territorio dello Stato*”. La definizione della base imponibile ripropone le medesime complessità e dubbi applicativi esposti sopra sub cap. 1.2 e 1.3 in merito alla raccolta e elaborazione dei dati degli utenti (profilazione). Si ritiene utile che la Bozza di provvedimento contempli esempi numerici ai fini della determinazione della base imponibile della ISD.

### 3. Nexus

#### 3.1. TERRITORIALITA' DELL'IMPOSTA

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

**Paragrafi del provvedimento interessato:** 4 ss.

**Osservazioni / Contributi:** Nell'economia di questo documento non può non rilevarsi come i metodi individuati - dalla ISD e ripresi nella Bozza di provvedimento - quali parametri affidabili per collocare gli utenti e quindi i ricavi tassabili nel territorio italiano, rischiano di infrangersi contro problematiche tecniche e la normativa sul trattamento dei dati personali. Nell'ambito di quest'ultima vi rientrano, infatti, sia l'*Internet Protocol* (anche dinamico) che la geolocalizzazione degli utenti la cui raccolta e gestione deve essere preordinata al consenso espresso dei titolari cui si riferiscono i dati salvo che quest'ultimi siano aggregati e anonimizzati. Prescindendo da valutazioni tecnico/informatiche sull'affidabilità di questi parametri – che pure si risolvono negativamente - in questa sede pare utile osservare come le sorti della raccolta e gestione dell'IP o altro sistema di geolocalizzazione, da parte dei soggetti passivi d'imposta, verrebbero essenzialmente ancorate al consenso espresso degli utenti; essendo in concreto altamente improbabile che dall'applicazione della ISD consegua automaticamente in capo al soggetto passivo dell'imposta un onere di sviluppare all'uopo un sistema di gestione (aggregata e anonimizzata) di questi dati conforme alle prescrizioni legislative. Non a caso, peraltro, nella precedente formulazione della norma (art. 1, c. 45, l. 30 dicembre 2018 n.145), abrogata nell'attuale, si era previsto di demandarne l'attuazione ad un provvedimento concertato tra gli altri con il Garante per la protezione dei dati personali. Si ritiene che le conseguenze legate alla tematica in oggetto meritino qualche più approfondita riflessione.

#### **4. Adempimenti dichiarativi e Obblighi contabili**

**Tematica:** Adempimenti dichiarativi e Obblighi contabili.

**Paragrafo del provvedimento interessato:** 6; 8.

**Osservazioni / Contributi:** Dalla Bozza di provvedimento e dai relativi Allegati non emerge con chiarezza se si sia tenuto conto delle fattispecie in cui il medesimo soggetto passivo d'imposta realizzi i presupposti della ISD contestualmente in riferimento a più d'uno dei servizi digitali di cui al par. 1, lett. h), con modalità largamente integrate.

In altri termini, la Bozza di provvedimento sembrerebbe disinteressarsi del modello di business tipicamente adottato dai fornitori di servizi digitali rientranti nella ISD.

In tali circostanze, com'è facilmente intuibile, si profila il rischio che servizi e ricavi tassabili, ove non adeguatamente isolati, possano dar luogo ad una erronea contabilizzazione e dichiarazione.

Si ritiene pertanto opportuno che venga esplicitato quali modalità applicative debbano porsi in essere ove si configuri tale eventualità.

## 5. Deducibilità dell'imposta dal reddito d'impresa

**Tematica:** Deducibilità dell'ISD dal reddito dell'impresa incisa.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** nuovo paragrafo.

**Osservazioni / Contributi:** L'imposta in oggetto ha natura indiretta a carattere reale con caratteristiche essenzialmente affini a quelle delle imposte di consumo. La previsione secondo cui in relazione all'accertamento, alle sanzioni, alla riscossione e al contenzioso, si renderebbe applicabile la disciplina vigente in materia di Iva, pare deporre in tal senso.

Ad analoghe conclusioni si giunge anche dalla lettura della proposta di Direttiva (*Explanatory Memorandum*, p. 2, *Legal basis*) nel cui contesto, peraltro, emerge un chiaro riferimento alla deducibilità dell'imposta nella determinazione del reddito dell'impresa incisa (Considerando n. 27).

Non si rinviene, invece, nella norma nazionale né nella Bozza di provvedimento alcuna indicazione specifica riguardo alla deducibilità della ISD la quale pertanto dovrebbe seguire i criteri generali di deducibilità delle imposte.

Al fine di minimizzare potenziali effetti distorsivi, si propone di inserire un nuovo paragrafo nel quale specificare che l'imposta è da considerarsi pienamente deducibile, ai sensi dell'art. 99, co. 1 del Tuir.

## 6. *Regime sanzionatorio*

**Tematica:** Profili sanzionatori.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** nuovo paragrafo.

**Osservazioni / Contributi:** Preme da ultimo suggerire qualche riflessione sulla possibilità di prevedere una moratoria del regime sanzionatorio fintantoché non sia emanato il provvedimento definitivo attualmente in Bozza.

Tale moratoria è auspicabile ove solo si consideri che, sino alla pubblicazione dell'emanando provvedimento, i contribuenti non possono far affidamento su alcuna indicazione circa le modalità applicative della ISD.

Ciò vale, a maggior ragione, ove la tardiva implementazione operativa della ISD sia combinata e contestualizzata nell'attuale scenario emergenziale, rendendone, in definitiva, piuttosto improbabile se non impossibile l'applicazione.

Si propone pertanto l'inserimento di un paragrafo *ad hoc* nel quale si preveda un periodo transitorio di inapplicabilità del regime sanzionatorio ordinariamente applicabile.

Milano, 30 dicembre 2020

Massimiliano Gazzo

Alessandro Foti