

Spettabile  
AGENZIA DELLE ENTRATE  
E-mail: [div.contr.internazionale@agenziaentrate.it](mailto:div.contr.internazionale@agenziaentrate.it)

Milano, 30 dicembre 2020

**Tematica:** Consultazione pubblica sullo schema di Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate recante le modalità applicative dell’*“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”*.

Nel ringraziare per l’opportunità concessa mediante la procedura di consultazione pubblica dello schema di Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate contenente le modalità applicative dell’*“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”*, pubblicato sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate ed in consultazione fino al 31 dicembre 2020 (di seguito, **“Schema di provvedimento”**), si formulano di seguito talune sintetiche osservazioni.

Come richiesto, le seguenti osservazioni saranno elencate in corrispondenza di ciascun paragrafo interessato seguendo la numerazione dello Schema di provvedimento.

### **Paragrafo 1 - Definizioni**

**Paragrafi del provvedimento interessati:** paragrafo 1 – Definizioni – lett. b), “soggetti passivi dell’imposta”.

### Osservazioni:

Con riferimento alla definizione di “soggetti passivi d’imposta” si rileva che, relativamente alla soglia dimensionale di rilevanza di 750.000.000 Euro per i “ricavi”, lo Schema del provvedimento – così come la relativa disposizione di legge<sup>1</sup> - fa riferimento ai “ricavi” realizzati singolarmente o a livello di gruppo, “*nel corso dell’anno solare precedente*”, senza prevedere una specifica definizione. Al riguardo, rileviamo che la “*Proposta di direttiva del consiglio relativa al sistema comune d’imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*” (“**Proposta di direttiva**”)<sup>2</sup>, da cui trae spunto la normativa tributaria nazionale in esame, si riferisce, in maniera più specifica, ai ricavi derivanti dal “*più recente bilancio consolidato disponibile*”<sup>3</sup>.

Inoltre, posto che la norma fa riferimento ai ricavi “realizzati” nel corso dell’anno solare precedente – e quindi, verosimilmente, da individuare secondo un criterio di competenza economica – occorre prevedere una specifica disciplina per i soggetti con esercizio non coincidente con l’anno solare in modo da consentire anche a questi ultimi l’utilizzo dei dati di bilancio. A tal fine, il riferimento ai ricavi derivanti dall’ultimo bilancio consolidato disponibile sarebbe sufficiente.

Relativamente alla soglia di 5.500.000 Euro per i “*ricavi derivanti da servizi digitali*”, non è prevista l’esclusione dal computo degli stessi dei ricavi da operazioni con soggetti del gruppo di cui al punto 3.3 dello Schema di provvedimento. Tale esclusione è invece prevista dall’art. 1, comma 38, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, come modificata dall’articolo 1, comma 678, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

Inoltre, sarebbe opportuno introdurre una disciplina transitoria per la determinazione della soglia dei ricavi derivanti da servizi digitali relativi all’anno solare precedente quello di prima applicazione dell’imposta sui servizi digitali (“**ISD**”). Invero, con riferimento a tale anno (*i.e.* l’anno solare 2019), è ragionevole ipotizzare che i soggetti passivi d’imposta non siano in grado di tracciare analiticamente i ricavi a tal fine rilevanti, atteso che le disposizioni legislative di cui

---

<sup>1</sup> Cfr. l’art. 1, comma 36, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, come modificata dall’articolo 1, comma 678, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

<sup>2</sup> COM (2018) 148 *final*.

<sup>3</sup> Cfr. art. 4, comma 3 della Proposta di direttiva.

all'art. 1, comma 678, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 sono entrate in vigore soltanto a partire dal 1° gennaio 2020<sup>4</sup>.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** paragrafo 1 – Definizioni – lett. d), “gruppo”.

*Osservazioni:*

La definizione di “gruppo” di cui alla lett. d) in parola è ripresa dalla Proposta di direttiva<sup>5</sup> e non è coordinata con il testo della norma contenuta nel comma 38 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, come modificata dall'articolo 1, comma 678, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 che, seppur con riferimento ad altra fattispecie (ovvero la sterilizzazione delle operazioni con i soggetti controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto), fa riferimento all'art. 2359 del codice civile.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** paragrafo 1 – Definizioni – lett. e), “soggetti non residenti tenuti all'identificazione”.

*Osservazioni:*

Per ragioni di coordinamento con il dettato normativo di cui al comma 43 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, come modificata dall'articolo 1, comma 678, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, nella definizione di “soggetti non residenti tenuti all'identificazione” dovrebbe essere chiarito che si tratta dei soli soggetti “privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato” (cfr. anche il punto 7.2. dello Schema di provvedimento).

**Paragrafi del provvedimento interessati:** paragrafo 1 – Definizioni – lett. i), “ricavi imponibili”.

*Osservazioni:*

Con riguardo alla lettera i), concernente la definizione di “ricavi imponibili”, nello Schema di provvedimento si fa riferimento ai corrispettivi “percepiti” nell'anno solare. Inoltre, ai sensi del

---

<sup>4</sup> Cfr. art. 1, comma 47, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, come modificata dall'articolo 1, comma 678, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

<sup>5</sup> Cfr. art. 2, n. 2 della Proposta di direttiva.

punto 3.1 del medesimo Schema di provvedimento, è precisato che ai fini della determinazione della base imponibile dell'ISD rilevano i corrispettivi "riscossi" nel corso dell'anno solare. In base a tali definizioni, si evince che i ricavi imponibili assumano rilevanza secondo il criterio di "cassa", *i.e.* solo al momento dell'effettiva percezione<sup>6</sup>. Va comunque rilevata la presenza, all'interno del *corpus* normativo, anche di svariati riferimenti ai ricavi tassabili "realizzati"<sup>7</sup>, che potrebbe generare incertezza.

Deve essere rilevato che l'applicazione del criterio di "cassa" per attribuire rilevanza ai ricavi imponibili può dare luogo a "disallineamenti" tra il momento in cui l'operazione si considera effettuata nel territorio dello Stato ai sensi delle specifiche regole di territorialità come individuate al punto 4. dello Schema di provvedimento ed il momento dell'incasso, che possono generare potenziali distorsioni.

Peraltro, tale contrasto si rinviene nello stesso Schema di provvedimento tra la disposizione di cui al punto 3.1 dello Schema di provvedimento (secondo cui rilevano i corrispettivi riscossi nel corso dell'anno solare) e la disposizione di cui al punto 4.1 del medesimo Schema di provvedimento (in base al quale un ricavo è imponibile quando il servizio digitale è fruito da utenti mediante l'utilizzo di un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato).

La Proposta di direttiva in merito supera il concetto di "cassa" collegando il momento impositivo esclusivamente alle regole di territorialità dell'imposta. Ai sensi dell'art. 8 della Proposta di direttiva, infatti, è disposto che l'imposta diventa "esigibile in uno Stato membro per la parte di redditi imponibili ottenuti da un soggetto passivo in un periodo d'imposta considerata ottenuta in tale Stato membro a norma dell'articolo 5"<sup>8</sup>. Si è dell'avviso che l'approccio recato dalla

---

<sup>6</sup> Indicazioni in tal senso sono desumibili anche dal tenore letterale dell'art. 1, comma 39-*bis* della legge 30 dicembre 2018, n. 145, come modificata dall'articolo 1, comma 678, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, secondo cui "[i] corrispettivi versati per la prestazione dei servizi di cui al comma 37, lettera b) [ovvero i servizi derivanti dalla messa a disposizione di interfacce digitali multilaterali n.d.r.], comprendono l'insieme dei **corrispettivi versati** dagli utilizzatori dell'interfaccia digitale multilaterale, ad eccezione di quelli versati come corrispettivo della cessione di beni o della prestazione di servizi che costituiscono, sul piano economico, operazioni indipendenti dall'accesso e dall'utilizzazione del servizio imponibile". Si confronti anche il successivo comma 44-*bis*.

<sup>7</sup> Cfr. art. 1, comma 41, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, come modificata dall'articolo 1, comma 678, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

<sup>8</sup> Che disciplina le regole relative al luogo dell'imposizione dei servizi digitali. In termini generali, ai sensi dell'art. 5 della Proposta di direttiva: "[a]i fini della presente direttiva i ricavi imponibili ottenuti da

Proposta di direttiva – che determina la rilevanza fiscale dei redditi *de quo* secondo le regole di territorialità applicabili, senza che assuma rilevanza il momento dell’effettivo incasso - risulti più semplice da gestire e che detto approccio non crei fenomeni distorsivi che potrebbero generarsi per effetto di eventuali disallineamenti tra il momento in cui l’operazione si considera effettuata ed il momento in cui i corrispettivi sono percepiti.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** paragrafo 1 – Definizioni – lett. l), “veicolazione”.

*Osservazioni:*

La definizione di “veicolazione” fa riferimento al servizio prestato dalle “piattaforme web” che costituiscono verosimilmente un “di cui” del più ampio concetto di “interfaccia digitale” definito alla precedente lett. g) dello Schema di provvedimento. Al riguardo, sarebbe opportuno prevedere una specifica definizione di tale tipologia di interfaccia digitale. Diversamente, qualora con l’utilizzo della locuzione “piattaforme web” si intenda richiamare integralmente la nozione di interfaccia digitale, sarebbe opportuno utilizzare anche in questo caso la terminologia già definita.

## **Paragrafo 2 – Ambito applicativo ed esclusioni**

**Paragrafi del provvedimento interessati:** paragrafo 2 - punto 2.3.

*Osservazioni:*

Lo Schema di provvedimento prevede che siano esclusi dall’ambito applicativo dell’ISD anche le “prestazioni di servizi accessori” alle fattispecie escluse di cui al punto 2.1 del medesimo Schema di provvedimento. La locuzione “prestazioni di servizi accessori” non è altrove definita nello Schema di provvedimento e neppure nella disposizione di legge. A tale riguardo, si ritiene opportuno fornire maggiori indicazioni operative ed eventualmente definire il concetto di accessorialità al fine di evitare l’insorgere di controversie future.

---

un’entità in un periodo d’imposta sono considerati ottenuti in uno Stato membro in tale periodo d’imposta se gli utenti di tale servizio imponibile si trovano in tale Stato membro in detto periodo d’imposta”.

### Paragrafo 3 – Base imponibile e determinazione dell'imposta

**Paragrafi del provvedimento interessati:** paragrafo 3 - punto 3.5.

*Osservazioni:*

Il punto 3.5 dello Schema di provvedimento dispone che “[a]i fini del computo dei ricavi imponibili, in relazione alla prestazione dei servizi di cui al punto 1, lettera h) i) [c.d. servizi di “pubblicità mirata”, n.d.r.], 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”.

Al riguardo, si rileva che la tassazione in capo sia agli intermediari sia ai soggetti titolari dei siti web può determinare fenomeni di doppia imposizione.

Inoltre, contrariamente a quanto previsto dallo Schema di provvedimento, la Proposta di direttiva all'art. 3, comma 3, limitatamente ai medesimi servizi di “pubblicità mirata”, specifica che nel caso in cui il fornitore del servizio pubblicitario e il proprietario dell'interfaccia digitale siano entità distinte si considerano ricavi derivanti dal servizio di pubblicità mirata i ricavi “a prescindere dal fatto che l'interfaccia digitale sia di proprietà dell'entità responsabile per la collocazione della pubblicità” e che “[q]uando 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)”.

Merita, pertanto, di essere valutato se lo Schema di provvedimento debba essere modificato per opportuno allineamento con la Proposta di direttiva nonché per limitare eventuali fenomeni di doppia imposizione.

La Proposta di direttiva, inoltre, all'art. 3, comma 8, prevede un'ulteriore disposizione di coordinamento ai sensi della quale “[s]e un'entità appartenente a un gruppo consolidato a fini di contabilità finanziaria fornisce un servizio di cui al paragrafo 1 e i ricavi derivanti dalla fornitura di tale servizio sono ottenuti da un'altra entità del gruppo, ai fini della presente direttiva tali ricavi sono considerati ottenuti dall'entità che ha fornito il servizio”. La disposizione non è stata recepita nel testo di legge dell'ISD e potrebbe trovare collocamento nell'emanando provvedimento.

**Paragrafi del provvedimento interessati:** paragrafo 3 – punto 3.10.*Osservazioni:*

Ai sensi del punto 3.10 dello Schema di provvedimento, ai fini della determinazione della percentuale collegata al territorio italiano dei servizi di cui al punto 1, lettera h) ii), riguardanti un'interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, rilevano al numeratore del rapporto le operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi per le quali uno degli utenti dell'interfaccia digitale è localizzato nel territorio dello Stato. Con riferimento alla corrispondente fattispecie, nel contesto della Proposta di direttiva è invece previsto che, ai fini della determinazione della medesima percentuale rileva il "numero di utenti che hanno concluso operazioni corrispondenti sull'interfaccia digitale in tale periodo d'imposta". Si rileva a tale riguardo che, la disposizione recata dalla normativa domestica potrebbe dare luogo a doppie imposizioni ove analoga regola sia adottata in un'altra giurisdizione in cui sia localizzato un altro utente, atteso che il medesimo ricavo sarebbe assoggettato ad imposizione in entrambi i paesi, nonché ad un'imposizione abnorme in relazione a fattispecie che solo parzialmente sono collegate con il territorio dello Stato.

**Ulteriori osservazioni***Deducibilità dalle imposte sui redditi:*

La norma domestica nulla dispone circa la deducibilità degli importi corrisposti a titolo di ISD ai fini delle imposte sui redditi. Al riguardo, la Proposta di direttiva, da cui sono tratti i lineamenti della disposizione normativa italiana, riconosce esplicitamente la deducibilità dell'ISD ai fini delle imposte sui redditi<sup>9</sup>. Si ritiene che l'ISD sia deducibile ai fini IRES ai sensi dell'art. 99, comma 1, del T.U.I.R.<sup>10</sup>, in quanto l'imposta non si qualifica come imposta sui redditi e non è prevista, neanche in via facoltativa, la rivalsa. Sarebbe opportuno che la deducibilità dell'ISD ai fini delle imposte sui redditi venga espressamente chiarita nello Schema di provvedimento.

---

<sup>9</sup> Il considerando n. 27 della Proposta di direttiva, infatti, dispone che: "[a] fine di alleviare eventuali casi di doppia imposizione qualora gli stessi ricavi siano soggetti all'imposta sul reddito delle società e all'ISD, gli Stati membri dovrebbero consentire alle imprese di detrarre l'ISD versata come costo dalla base imponibile dell'imposta sul reddito delle società nel loro territorio, a prescindere dal fatto che entrambe le imposte siano versate nello stesso Stato membro o in Stati membri diversi".

<sup>10</sup> Testo unico delle imposte sui redditi, d.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986.

\* \* \*

Ringraziandovi per l'occasione di confronto concessa, restiamo a disposizione per ogni eventuale chiarimento necessario in merito a quanto sopra esposto. Eventuali richieste potranno essere inoltrate al seguente indirizzo e-mail: [studio@frmtax.it](mailto:studio@frmtax.it).

Cordiali saluti.



Francesco Facchini



Luca Rossi



Riccardo Michelutti