



Destinatario: **Agenzia delle Entrate**

Trasmesso a div.contr.internazionale@agenziaentrate.it

Mittente: **Studio Associato – Consulenza legale e tributaria (KPMG)**

Via Vittor Pisani, 31

Milano

CC: *Avv. Davide Morabito*

31 dicembre 2020

Oggetto: Consultazione pubblica sul Provvedimento attuativo dell'imposta sui servizi digitali – Commenti ed osservazioni di Studio Associato – Consulenza legale e tributaria (KPMG)

Introduzione

L'articolo 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, così come modificata dall'articolo 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, ha introdotto nel sistema fiscale italiano una imposta sui servizi digitali ("ISD").

In data 16 dicembre 2020, in attuazione delle deleghe ad essa attribuite, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una bozza del provvedimento attuativo ("il Provvedimento") delle disposizioni della ISD. L'Agenzia delle Entrate ha contestualmente invitato i soggetti interessati ad esprimere le proprie osservazioni e commenti in merito alle disposizioni incluse nel Provvedimento.

Studio associato – Consulenza legale e tributaria ("KPMG") ritiene quindi di esporre alcune sintetiche considerazioni, che nascono anche dalle esperienze concrete e dalle costanti interlocuzioni avute nel corso del 2020 con gruppi multinazionali italiani ed esteri potenzialmente interessati dall'applicazione della ISD.

KPMG ha inteso per il momento focalizzarsi sugli aspetti che ritiene di più immediato interesse, restando tuttavia a disposizione, anche in vista di un auspicabile rinvio della riscossione dell'imposta

e dei correlati adempimenti dichiarativi, per partecipare ad eventuali tavoli di lavoro, per contribuire ad una disciplina il più possibile organica e chiara in materia.

Commenti

- **Tematica:** Obblighi di registrazione
 - **Paragrafi del provvedimento interessati:** 1, lett. f)
 - **Osservazioni / Contributi:** Il Provvedimento stabilisce che per “*soggetti passivi stabiliti in uno Stato non collaborativo*” si intendono i soggetti non residenti, 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. Tale definizione è rilevante in più ambiti, ad esempio in relazione alle modalità di registrazione dei soggetti passivi non residenti in Italia o all'esecuzione dei rimborsi. Si ritiene quindi opportuno meglio inquadrare quale elenco di accordi e convenzioni funga da parametro di riferimento ai fini della predetta definizione. Ad esempio, è sufficiente l'esistenza di un trattato bilaterale che comprenda un articolo sullo scambio di informazioni basato sull'art. 26 del Modello OCSE, o è invece necessaria l'esistenza di un autonomo accordo di cooperazione amministrativa che contempli specificamente anche l'assistenza reciproca per il recupero dei crediti fiscali?
-
- **Tematica:** Giochi online
 - **Paragrafi del provvedimento interessati:** 1, lett. c) e 2, lett. c)
 - **Osservazioni / Contributi:** il paragrafo 1, lett. c del Provvedimento include i “giochi” tra i contenuti digitali che, se messi a disposizione dei clienti tramite una interfaccia principalmente dedicata a tale scopo dal fornitore dei servizi, sono esclusi dall'ambito di applicazione della ISD ai sensi del paragrafo 2, lett. c) del Provvedimento. Tuttavia, si ritiene opportuno chiarire se tale principio rimanga valido ed applicabile anche nei casi, molto diffusi nell'attuale mercato dei videogames, in cui l'interfaccia consenta una interazione diretta tra gli utenti. Molti videogames, infatti, sono basati su concetti di *community*, nei quali gli utenti, nell'ambito del gioco, entrano in contatto, acquistano beni e servizi virtuali dall'interfaccia stessa ma anche dagli altri utenti. Pare quindi opportuno specificare se e in che misura questi videogames rientrino nella definizione di servizi digitali prevista dal paragrafo 1, lett. h), punto ii).

- **Tematica:** Concetto di “pubblicità mirata”
 - **Paragrafi del provvedimento interessati:** 1, lett. k)
 - **Osservazioni / Contributi:** il paragrafo 1, lett. k del Provvedimento per “pubblicità mirata” s’intendono i messaggi pubblicitari collocati su un’interfaccia digitale in funzione dei dati relativi a un utente che accede a tale interfaccia e la consulta. Si ritiene opportuno chiarire se il semplice “hosting” (ossia la semplice messa a disposizione di spazi pubblicitari) ricada nel concetto di “pubblicità mirata” ai fini della ISD.
-
- **Tematica:** Esclusioni
 - **Paragrafi del provvedimento interessati:** 2.2, lett. b)
 - **Osservazioni / Contributi:** Il Provvedimento stabilisce che *“la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore di quei beni e servizi, quando il fornitore non svolge funzioni di intermediario”* è esclusa dall’ambito di applicazione della ISD. Si ritiene opportuno chiarire l’ambito oggettivo di applicazione di tale esclusione, poiché una lettura testuale della disposizione sembrerebbe suggerire che un fornitore diretto di beni o servizi che svolga anche funzioni di intermediario non possa beneficiare della esclusione sulle vendite dirette di beni o servizi tramite il proprio sito web.
-
- **Tematica:** Concetto di accessorietà e di “operazioni indipendenti” ai fini della ISD
 - **Paragrafi del provvedimento interessati:** 2.3 e 3.6
 - **Osservazioni / Contributi:** Il Provvedimento chiarisce (al punto 2.3) che *“sono fuori dall’ambito applicativo della imposta anche le prestazioni di servizi accessori ad operazioni escluse di cui al punto 2.2”*. Si ritiene opportuno quindi chiarire se il concetto di accessorietà richiamato dal Provvedimento coincida con quello previsto dall’art. 12 del DPR 633/72 ai fini IVA, e – in tal caso – se siano mutuabili ai fini della ISD le indicazioni fornite dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza (sia nazionale che europea) in tema di accessorietà ai fini IVA. Il Provvedimento chiarisce inoltre (al punto 3.6) che ai fini del computo dei ricavi imponibili, in relazione alla prestazione dei servizi di cui al punto 1, lettera h) ii), rilevano i corrispettivi versati dagli utenti 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 digitale. Si ritiene opportuno quindi chiarire se il concetto di “operazioni indipendenti” ai fini della ISD corrisponda a quello di operazioni “non accessorie” perché mancanti dei requisiti di cui all’art. 12 del DPR

633/72. Si chiede quindi se, anche in tal caso, siano mutuabili ai fini della ISD le indicazioni fornite dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza (sia nazionale che europea) in tema di accessorieta' ai fini IVA.

- **Tematica:** Doppia imposizione
- **Paragrafi del provvedimento interessati:** 3.10 e 4.5
- **Osservazioni / Contributi:** La particolare natura dei servizi soggetti alla ISD e le diversificate modalita' con cui i servizi digitali vengono resi comportano un difficile inquadramento delle fattispecie soggette ad imposizione, sia dal punto di vista soggettivo sia da quello oggettivo. Questo, unitamente alla contestuale introduzione di imposte di uguale o simile natura in altri Stati, comporta un notevole rischio di doppia imposizione del medesimo servizio. In via esemplificativa, si segnala:

Geolocalizzazione (Par. 4.5). In assenza di un criterio univoco, e' possibile che metodi di rilevazione diversi portino a ritenere geolocalizzata una stessa persona in piu' Stati allo stesso tempo. Ad esempio, e' il caso di una persona non residente che acceda ad internet in Italia per il tramite del suo cellulare.

Computo degli "utenti" italiani (par. 3.10). In assenza di chiarimenti specifici, sembra potersi considerare come "utente" italiano di una interfaccia digitale sia l'acquirente dei beni e servizi sia il fornitore degli stessi che vende per il tramite dell'interfaccia. In tal caso, una medesima operazione potrebbe essere computata due volte nella determinazione della proporzione dei servizi soggetti a ISD in Italia.

- **Tematica:** Obblighi contabili
- **Paragrafi del provvedimento interessati:** 8.3
- **Osservazioni / Contributi:** il Provvedimento stabilisce, al paragrafo 8.3, che "*le informazioni sui ricavi e gli elementi quantitativi mensili di cui al punto 8.1 devono essere formati e custoditi su supporto informatico che garantisca l'inalterabilita' e la conservazione dei dati registrati*". Si ritiene opportuno chiarire se i registri e le note esplicative possano essere redatti in lingua inglese, e quali sono le modalita' (ad es. firma elettronica – di quale tipo? – marca temporale, etc.) che devono garantire l'inalterabilita' e la conservazione dei dati registrati. Si ritiene inoltre opportuno prevedere un termine congruo, decorrente dalla pubblicazione del Provvedimento e degli

allegati, entro cui i soggetti passivi potranno adempiere agli obblighi contabili per l'anno 2020 senza incorrere in eventuali sanzioni. Si ritiene opportuno chiarire quali siano le sanzioni applicabili ai soggetti passivi per omesso/insufficiente versamento, violazione obblighi contabili, omesso/ritardo presentazione della dichiarazione, altre eventuali violazioni. Inoltre, si chiede di confermare che, secondo un'impostazione più volte ribadita dall'Amministrazione finanziaria (Cfr. circolari nn. 9/2002 e 180/1998), eventuali sanzioni sono comunque suscettibili di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 D.Lgs 472/1997 e che sarà possibile presentare dichiarazione integrativa. Etc. Si ritiene infine opportuno confermare che le eventuali sanzioni non potranno trovare applicazione in relazione a presupposti impositivi e/o obblighi contabili realizzati prima della data di emanazione del Provvedimento e della pubblicazione della Circolare esplicativa dell'Agenzia delle entrate, dovendosi ritenere sussistenti 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 (cd. Statuto dei diritti del contribuente). Infine, si chiedono chiarimenti in merito alla corretta rilevazione e individuazione dei dati utilizzabili per la determinazione della base imponibile, in particolare per quei soggetti passivi non residenti sottoposti a regole contabili che potrebbero differire da quelle italiane.

- **Tematica:** Responsabilità solidale
- **Paragrafi del provvedimento interessati:** 9
- **Osservazioni / Contributi:** Il paragrafo 9 del Provvedimento prevede una responsabilità solidale in relazione al pagamento della ISD, a carico delle società italiane facenti parti di un gruppo che comprende soggetti passivi non residenti. Si ritiene opportuno chiarire alcuni aspetti relativi a tale forma di responsabilità solidale, tra i quali:
 - Tale responsabilità esiste solo in relazione a soggetti passivi non residenti in Italia e stabiliti in uno Stato collaborativo?
 - La responsabilità si applica anche alle società italiane che non effettuano alcun servizio soggetto alla ISD?
 - La responsabilità è limitata alla imposta eventualmente dovuta, o violazioni e omissioni compiute dai soggetti passivi non residenti possono comportare l'irrogazione di sanzioni ed il pagamento di interessi anche a carico delle società italiane facenti parte del gruppo?

- **Tematica:** Istanza di rimborso in assenza di obblighi dichiarativi
- **Paragrafi del provvedimento interessati:** 10.3
- **Osservazioni / Contributi:** Il provvedimento richiama il termine di decadenza previsto dall'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Si chiede di chiarire quale sia il momento iniziale dal quale computare il termine: versamento annuale, presentazione della dichiarazione o il giorno in cui si è verificato il presupposto per la richiesta di rimborso, e.g. sopravvenuta conoscenza dell'inesistenza dell'obbligazione tributaria.