



SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

PROF. AVV. LIVIA SALVINI
AVV. DAVIDE DE GIROLAMO
AVV. CHIARA TODINI
AVV. GIOVANNI PANZERA DA EMPOLI
AVV. DOTT. COMM. GIANCARLA BRANDA

OF COUNSEL
PROF. AVV. FRANCO GALLO

OF COUNSEL FOR INTERNATIONAL TAXATION
AVV. GIANNI VIVONA, LL.M.

AVV. FEDERICO ANDERLONI
DOTT. ELIA BAGGIO
DOTT. SSA MADDALENA CECCI
DOTT. SSA ANNA DIANA
DOTT. COMM. FABRIZIO ESPOSITO
AVV. ELISA FOSCHI
AVV. ANNALISA FUSO
DOTT. COMM. INES GANDINI
AVV. ANGELA LA ROSA
AVV. CAROLINA LOMBARDOZZI
AVV. MASSIMILIANO MANDUCHI
AVV. ILARIA MULIERE
AVV. RICCARDO SARTORI
AVV. SARAH SUPINO
AVV. GIULIA TRASMONDI
AVV. VALERIA VASTA
AVV. BENEDETTA VOLTAGGIO

OSSERVAZIONI

ALLA BOZZA DI PROVVEDIMENTO IN TEMA DI

“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. Modalità applicative”.

ROMA - SEDE LEGALE
Piazza Venezia, 11 - 00187
T. 06 83 75 3001
roma@salviniesoci.it

MILANO
Foro Buonaparte, 12 - 20121
T. 02 82 99 0010
milano@salviniesoci.it

SALVINI E SOCI
C. FISCALE / P. IVA
14932001002
WWW.SALVINIESOCI.IT



SOMMARIO

1.	I SERVIZI DI “VEICOLAZIONE SU UN'INTERFACCIA DIGITALE DI PUBBLICITÀ MIRATA AGLI UTENTI DELLA MEDESIMA INTERFACCIA”.....	2
1.1.	La definizione del termine “veicolare”.....	2
1.2.	I ricavi imponibili assunti al lordo dei costi.....	6
1.3.	L’oggetto dell’imposta: la pubblicità “mirata”.....	8
1.4.	I servizi di tipo misto.....	9
2.	I SERVIZI DI “TRASMISSIONE DI DATI RACCOLTI DA UTENTI E GENERATI DALL'UTILIZZO DI UN'INTERFACCIA DIGITALE”.....	9
3.	IL PRESUPPOSTO TERRITORIALE DELL’IMPOSTA.....	11
4.	LE SOGLIE DI RICAVI “REALIZZATI”.....	13
5.	RACCORDI CON LA DISCIPLINA DELLE IMPOSTE DIRETTE.....	15
5.1.	La deducibilità dell’ISD dall’IRES.....	15
5.2.	Raccordo tra la disciplina dell’ISD e l’art. 162, lett. f-bis), del TUIR.....	15

1. I SERVIZI DI “VEICOLAZIONE SU UN'INTERFACCIA DIGITALE DI PUBBLICITÀ MIRATA AGLI UTENTI DELLA MEDESIMA INTERFACCIA”.

1.1. LA DEFINIZIONE DEL TERMINE “VEICOLARE”.

<i>Tematica</i>

L’individuazione dei servizi di “*veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia*” ai fini dell’imposta sui servizi digitali (nel seguito, solo “ISD”): interpretazione *contra legem* avallata nella bozza di provvedimento.

<i>Paragrafi del provvedimento interessati</i>
--

- par. 1, lett. l):

“per “veicolazione” s’intende quel servizio specifico delle piattaforme web che trasferiscono su siti di terzi o ospitano pubblicità mirata, percependo un corrispettivo per tale intermediazione o per tale prestazione”;

- par. 3.5:

“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



SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

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".

Osservazioni

1. – Giova premettere che la filiera produttiva della pubblicità *online* è molto articolata sotto il profilo soggettivo, attesa la numerosità di operatori (domestici e internazionali) che “veicolano” la pubblicità dal lato della domanda (da parte degli Inserzionisti) a quello dell’offerta (da parte dei Publisher) e determina molteplici flussi di “ricavi [...] al lordo dei costi”, a seconda della numerosità di soggetti coinvolti. In termini schematici, i principali soggetti coinvolti sono:

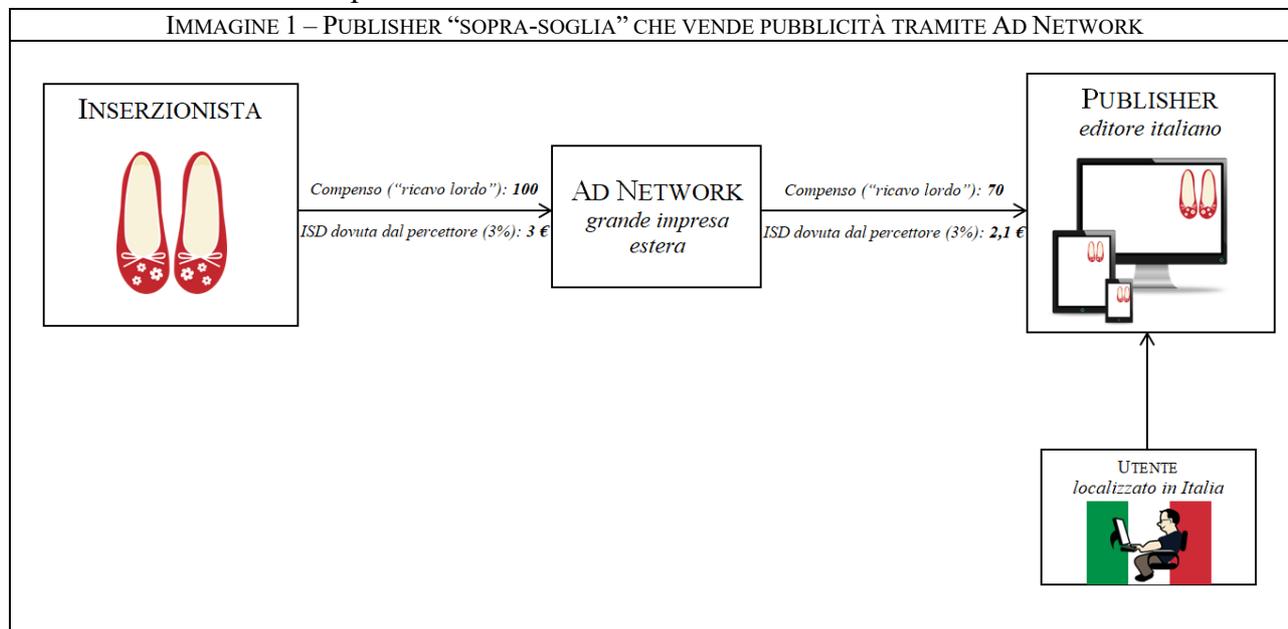
- gli Inserzionisti che intendono sponsorizzare i loro prodotti presso Utenti con determinate caratteristiche;
- gli intermediari che agiscono per conto degli inserzionisti, ad esempio i Centri Media;
- i Publisher (giornali, siti internet, blog, ecc.) che offrono uno spazio pubblicitario nel proprio sito *web*;
- gli intermediari che agiscono per conto dei Publisher, ad esempio le Concessionarie;
- le piattaforme di intermediazione (come gli Ad Network), che consentono agli Inserzionisti di comparire sugli spazi pubblicitari offerti dai Publisher ogni qual volta un Utente potenzialmente interessato al prodotto dell’Inserzionista visualizza il contenuto *web* del Publisher.

È agevole intuire che la medesima operazione (comparsa dell’inserzione pubblicitaria sull’interfaccia del Publisher) può essere più o meno intermediata e genera distinti flussi di ricavi, dal primo soggetto erogante (l’Inserzionista) ai successivi soggetti che intervengono nella catena produttiva (Centro Media, Intermediario, Concessionaria), fino a giungere, da ultimo, al Publisher.

2. – **L’interpretazione resa dall’agenzia delle entrate, la quale definisce “veicolazione” anche “quel servizio specifico delle piattaforme web che [...] ospitano pubblicità mirata, percependo un corrispettivo [...] per tale prestazione” e include tra i ricavi imponibili anche “i corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell’imposta che ospitano nel sito web tale contenuto pubblicitario”:**

- **attrae a tassazione i Publisher facenti parte di gruppi che superano le soglie di fatturato rilevanti;**
- **determina una doppia imposizione in capo ai Publisher.**

Si consideri l'esempio di cui all'IMMAGINE 1:



Secondo l'impostazione adottata dall'Agenzia delle Entrate nella bozza di provvedimento, il Publisher domestico (si pensi, per esempio, a una testata giornalistica) proprietario dell'interfaccia *web* su cui compare l'inserzione è tenuto, in caso di superamento delle soglie di ricavi rilevanti, a versare l'ISD:

- sui ricavi pubblicitari percepiti tramite l'Ad Network, con palese doppia imposizione sul medesimo flusso di ricavi (cfr. IMMAGINE 1);
- sui ricavi pubblicitari percepiti direttamente dagli Inserzionisti, nei casi di vendita diretta di spazi pubblicitari.

Questa interpretazione è del tutto contraria alla *ratio* dell'imposta e *all'intentio* del legislatore, atteso che essa colpisce soggetti rispetto alla cui attività gli utenti non creano alcun "valore"¹.

Si noti che la proposta di Direttiva Com/2018/148 final, cui l'imposta domestica dichiaratamente si ispira, si premura di precisare che i soggetti che ospitano la pubblicità, e cioè i Publisher, non devono essere soggetti a imposizione. L'articolo 3, paragrafo 3, della citata proposta chiarisce infatti che nei casi in cui il fornitore del servizio pubblicitario e il proprietario dell'interfaccia digitale siano entità distinte, si considera che quest'ultimo non abbia fornito un servizio di "collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia"². Tanto si legge sul punto al *considerando* n. 11 della menzionata proposta di Direttiva:

¹ Fatto salvo il caso in cui siano gli stessi Publisher – avendone la competenza e gli strumenti – ad acquisire e gestire i dati degli utenti, non avvalendosi di intermediari terzi.

² L'art. 3, par. 3, della proposta di Direttiva prevede espressamente che "Il paragrafo 1, lettera a), si applica a prescindere dal fatto che l'interfaccia digitale sia di proprietà dell'entità responsabile per la collocazione della pubblicità. Quando 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)".



SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

“I servizi consistenti nella collocazione su un’interfaccia digitale di pubblicità di un cliente mirata agli utenti di tale interfaccia dovrebbero essere definiti non con riferimento al proprietario dell’interfaccia digitale mediante la quale la pubblicità compare sul dispositivo dell’utente, bensì con riferimento all’entità che rende possibile la comparsa della pubblicità su tale interfaccia. Ciò in quanto il valore per l’impresa che colloca un annuncio pubblicitario di un cliente su un’interfaccia digitale è dato dal traffico degli utenti e dai dati degli utenti di cui si tiene generalmente conto ai fini della collocazione dell’annuncio, a prescindere dal fatto che l’interfaccia sia di proprietà dell’impresa stessa o di una terza parte che prende in affitto lo spazio digitale in cui comparirà la pubblicità.

Tuttavia, è opportuno chiarire che qualora il fornitore del servizio pubblicitario e il proprietario dell’interfaccia digitale siano entità distinte, non si dovrebbe considerare che quest’ultimo abbia fornito un servizio imponibile ai fini dell’ISD. Ciò per evitare possibili effetti a cascata e la doppia imposizione degli stessi ricavi”.

Ciò in linea con le intenzioni dell’imposta europea, che vuole colpire l’impresa che “rende possibile la comparsa della pubblicità su un’interfaccia digitale”, sul presupposto che quest’ultima, e non certo il titolare dell’interfaccia, “monetarizza il traffico degli utenti e i dati degli utenti utilizzati per collocare la pubblicità”.

L’interpretazione avallata dalla bozza del provvedimento comporta tutte le conseguenze negative messe in luce dalla trascritta Proposta di Direttiva, che da sole ne rendono più che opportuna una profonda rimediazione nella misura in cui attraggono a tassazione, quali soggetti passivi del tributo, operatori che la Direttiva non vuole affatto colpire.

3. – Così interpretata, la medesima norma rischia altresì di **attrarre a tassazione anche tutti quei soggetti che agiscono per conto dei Publisher (come le Concessionarie) e per conto degli Inserzionisti (come i Centri Media)**, laddove ovviamente superino, a livello di gruppo, le soglie di ricavi tassabili, proprio in ragione del fatto che ciascuno di questi soggetti potrebbe essere ritenuto il percettore di un “ricavo lordo” derivante dalla veicolazione della pubblicità. Ma tali soggetti:

- non ritraggono alcun valore dai dati che l’ISD intende colpire;
- non hanno alcuna disponibilità di tali dati, né di quelli relativi alla geolocalizzazione degli utenti (atteso che non tutti i contratti pubblicitari si basano sulla *redemption* della pubblicità, e cioè sul riscontro da parte degli utenti), trovandosi quindi nella materiale impossibilità di quantificare i ricavi tassabili;
- dovrebbero procurarsi queste informazioni presso terzi, con costi di *compliance* superiori a quelli derivanti da un potenziale inadempimento agli obblighi tributari;
- dovendosi applicare l’ISD ai ricavi lordi, si troverebbero a subire un carico impositivo del tutto sproporzionato rispetto ai margini effettivi che essi ritraggono (ma sul punto si tornerà meglio al paragrafo 1.2. che segue).

Anche sotto questo profilo, è opportuno un chiarimento che escluda espressamente questi operatori dal novero dei soggetti passivi dell’ISD. Infatti, in assenza di precisazioni sul tema, l’imposta si applicherebbe in ciascun passaggio della catena produttiva, con effetti “a cascata” che



SALVINI E SOCI
STUDIO LEGALE TRIBUTARIO
FONDATO DA F.GALLO

derivano dall'assenza di meccanismi di recupero dell'ISD che grava sui precedenti passaggi (non c'è, per intendersi, un istituto omologo alla detrazione IVA) e che comporta, di conseguenza, una diversa modulazione del prezzo a valle a seconda della più o meno articolata composizione della catena del valore a monte: esempio "di scuola" di effetto indesiderabile di un tributo.

1.2. I RICAVI IMPONIBILI ASSUNTI AL LORDO DEI COSTI.

Tematica

La quantificazione dei ricavi imponibili: effetti distorsivi.

Paragrafi del provvedimento interessati

Par. 3.2.:

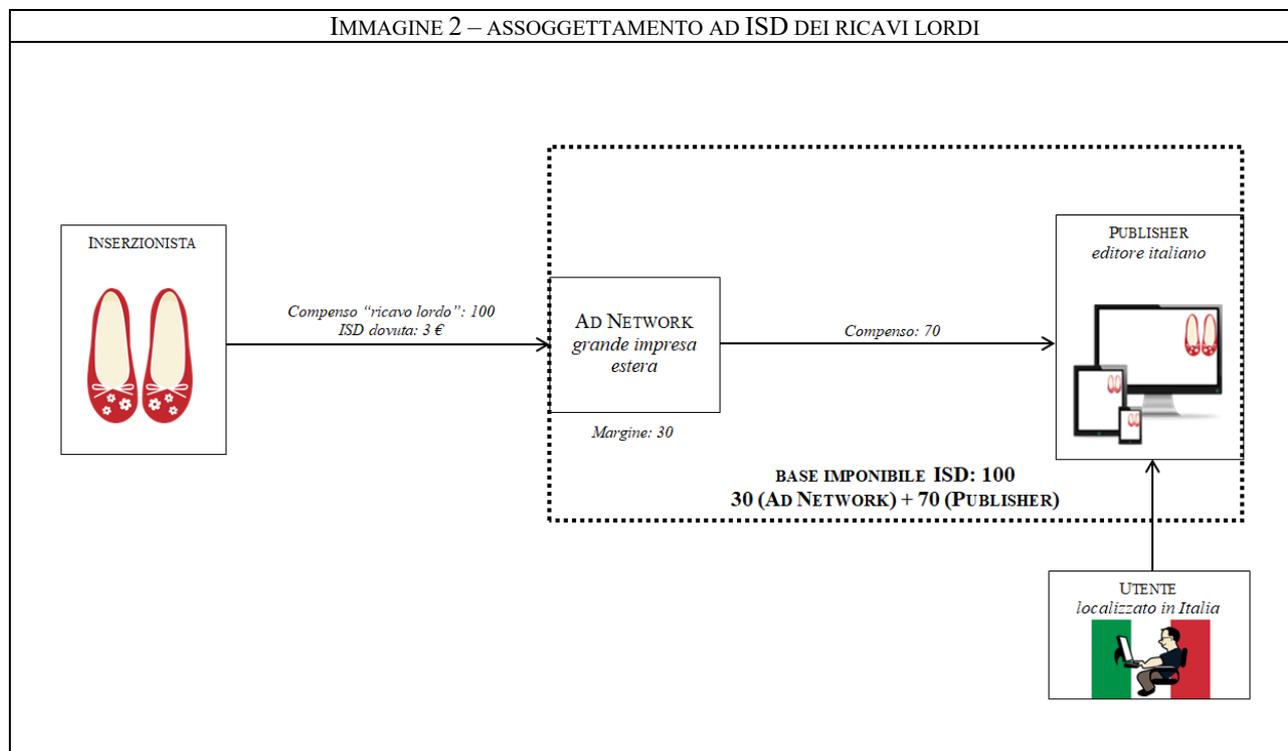
"I ricavi imponibili sono assunti al lordo dei costi sostenuti per la fornitura dei servizi digitali e al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette".

Osservazioni

1. – Gravando sui ricavi lordi, l'ISD non è correlata alla marginalità effettiva dei soggetti intermedi della filiera che essa intende colpire. Si consideri l'IMMAGINE 2:



IMMAGINE 2 – ASSOGETTAMENTO AD ISD DEI RICAVI LORDI



Il modello rappresentato descrive il più comune schema di flusso di ricavi nella filiera: l’Inserzionista corrisponde all’Ad Network (intermediario, grande impresa estera) il prezzo del servizio pubblicitario ma tale ricavo è, in gran parte, ribaltato dall’Ad Network al Publisher che mette a disposizione dell’Inserzionista la propria interfaccia digitale.

DALL’IMMAGINE 2, si evince quindi con chiarezza che il “ricavo lordo” percepito dall’Ad Network e assoggettato a ISD non è in alcun modo correlato al “guadagno” effettivo dell’Ad Network medesimo. Esso rappresenta invece il prezzo complessivo corrisposto dall’Inserzionista, che tuttavia sarà “ripartito” tra l’Ad Network e il Publisher (oltre che tra tutti gli eventuali ulteriori soggetti intermedi della filiera)³.

Ciò vuol dire che, ancora sotto il profilo economico, l’ISD grava su un ricavo che ingloba in sé non solo la “ricchezza” percepita dall’Ad Network, ma anche quella ritratta da ultimo dal Publisher.

2. – Sotto questo aspetto, è opportuno un intervento chiarificatore che **correli la base imponibile ai margini effettivi ritratti dagli intermediari pubblicitari che intende colpire, come già fatto ex lege per i servizi di intermediazione su piattaforma** di cui al comma 37, lett. b) della Legge di Bilancio 2019. A questo proposito, il par. 3.5 già chiarisce 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

³ Soggetti che, come visto *supra*, possono essere numerosissimi, atteso che il sistema di negoziazione di spazi pubblicitari *online* è di norma “*intermediato e re-intermediato*”, per dirla con Agcom nella relazione annuale per il 2019.



pubblicitario mirato su siti di terzi". Sarebbe tuttavia opportuno precisare che **i ricavi lordi rilevanti ai fini dell'applicazione dell'ISD sono solo i ricavi riferibili al servizio di intermediazione pubblicitaria.**

A questo proposito si noti che, in molti modelli di business interessati dall'ISD, gli intermediari pubblicitari agiscono come mandatari senza rappresentanza. Poiché il meccanismo di applicazione dell'IVA a tale fattispecie (art. 13, d.P.R. n. 633/1972, comma 2, lett. b) è già in grado di isolare la *fee* dell'intermediario, tale impostazione può ben essere assunta come riferimento per l'individuazione della medesima *fee* anche ai fini dell'ISD.

1.3. L'OGGETTO DELL'IMPOSTA: LA PUBBLICITÀ "MIRATA".

Tematica

La imprecisa definizione di pubblicità "mirata".

Paragrafi del provvedimento interessati

Par. 1, lett. k):

"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".

Osservazioni

L'ISD assoggetta a imposizione la pubblicità "mirata" agli utenti di un'interfaccia digitale. L'utilizzo dell'aggettivo "mirata" è chiaramente volto a circoscrivere l'ambito applicativo della disposizione solo ad alcuni servizi di pubblicità *online* che, anche in linea con la *ratio* dell'imposta, sono caratterizzati da messaggi pubblicitari definiti e collocati sfruttando attivamente informazioni raccolte presso l'utenza. A ben vedere, l'intera logica del tributo "collassa" sull'aggettivo mirata, elemento di collegamento tra i dati che creano "valore" e i soggetti che sfruttano questo valore per scopi economici; e tanto vale anche in una logica di capacità contributiva, atteso che solo la pubblicità "mirata" e l'utilizzo dei dati ad essa sottesi giustificano l'imposizione sotto un profilo costituzionale.

Senonchè, tutta la pubblicità *online* è in buona sostanza "mirata", in quanto diretta a un certo *target* di utenti. Si pensi ad un annuncio pubblicitario statico su un sito di informazione sportiva: è anch'esso "mirato" ad un certo *target* di utenti, e cioè ai soggetti che, consultando quel sito web, si dimostrano interessati allo sport.

In quest'ottica, è quindi opportuno chiarire in maggior dettaglio cosa si intenda per pubblicità "mirata" e, in particolare spiegare se i ricavi ritratti dalla somministrazione di messaggi pubblicitari statici, diretti indistintamente a tutti gli utenti di un contenuto *web*, sono esclusi da imposizione.

Nel rispetto della *ratio* dell'imposta, potrebbe limitarsi l'ambito di applicazione dell'ISD alla sola pubblicità *dinamica* targetizzata sul singolo utente che accede al dispositivo. Potrebbe pervenirsi a tale risultato mediante una duplice via:

- intervenire sui soggetti passivi dell'imposta limitandoli alle sole piattaforme di intermediazione pubblicitaria, che forniscono esclusivamente pubblicità di tal fatta;
- limitare l'ambito di applicazione del tributo alla pubblicità fornita ad utenti che abbiano volontariamente avuto accesso ad un servizio tramite *login*, in quanto tali consapevolmente coinvolti nel processo di profilazione che dà luogo alla pubblicità *ad personam* che la *ratio* del tributo intende colpire.

1.4. I SERVIZI DI TIPO MISTO.

In molti casi, i ricavi ritratti dai soggetti che veicolano pubblicità sono volti a remunerare servizi di tipo misto, che possono includere attività di analisi strategica di mercato, di pianificazione della campagna pubblicitaria, di consulenza sulla scelta dei mezzi e dei veicoli pubblicitari da prediligere e di controllo dell'efficacia della campagna pubblicitaria. È quindi opportuno chiarire se tali servizi misti ricadano unitariamente nell'alveo di applicazione dell'ISD o, come preferibile, prevedere delle procedure idonee a isolare in maniera analitica o forfettaria la quota di ricavi riferibili alla sola attività di veicolazione pubblicitaria.

2. I SERVIZI DI “TRASMISSIONE DI DATI RACCOLTI DA UTENTI E GENERATI DALL'UTILIZZO DI UN'INTERFACCIA DIGITALE”.

<i>Tematica</i>

La mancata individuazione dei servizi di “*trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale*” e le difficoltà interpretative della relativa territorialità.

<i>Paragrafi del provvedimento interessati</i>
--

Assenza di indicazioni nella bozza di provvedimento.

<i>Osservazioni</i>

1. – Le prestazioni di cui al comma 37, lett. c) della Legge di Bilancio 2019 ricomprendono la “*trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale*”. Tali servizi sono rilevanti in Italia se “*i dati generati dall'utente che ha utilizzato un dispositivo nel*



territorio dello Stato per accedere a un'interfaccia digitale, nel corso di tale periodo d'imposta o di un periodo d'imposta precedente, sono trasmessi in detto periodo d'imposta".

La previsione, nei suoi presupposti oggettivo e territoriale, presenta inconsuete difficoltà di comprensione.

La fattispecie normativa presuppone l'esistenza di:

- un soggetto che raccoglie e trasmette a terzi dati e informazioni sugli utenti che utilizzano interfacce digitali;
- un aggregato di dati raccolti, oggetto di trasmissione, non meglio identificati (il riferimento è, probabilmente, alle tracce lasciate dagli utenti nel corso della loro navigazione in internet, ma sarebbe più che opportuno chiarire quali siano i dati⁴ rilevanti ai fini qui d'interesse).

Anche in tal caso, le scelte verbali del legislatore sono opinabili: non è infatti chiaro cosa si intenda per "*trasmissione*". I dati sono beni immateriali rispetto ai quali può ipotizzarsi un trasferimento della proprietà, o anche solo dell'uso, a titolo gratuito o oneroso: una scelta più appropriata della terminologia giuridica sarebbe senz'altro necessaria⁵.

Ancor più problematica è l'individuazione della "localizzazione" dell'utente, rimessa ad un presupposto a formazione progressiva. In particolare, la "*trasmissione dei dati*" si considera territorialmente rilevante nel territorio dello Stato al ricorrere, congiuntamente, di due condizioni, e cioè qualora:

- un utente abbia fornito questi dati consultando un'interfaccia da un dispositivo nel territorio dello Stato;
- il soggetto passivo entrato in possesso di tali dati li abbia *trasmessi* a terzi.

Al momento della *trasmissione*, e non della *raccolta*, dei dati, scatta il presupposto dell'ISD; con conseguente incremento della difficoltà, per gli organi di controllo, di verificare l'integrazione dei due presupposti, nonché di abbinare i dati raccolti a quelli trasmessi. La cessione di un *set* di dati misti, raccolti in diversi Paesi, dovrebbe infatti essere soggetta ad ISD non già per l'intero, ma solo per la quota parte riferibile agli utenti italiani.

2. – Non è inoltre chiaro se la l'ISD gravi unicamente sul primo trasferimento dei dati (dal soggetto che crea il *database* al primo acquirente) o se essa gravi anche su ogni trasmissione successiva. La definizione del presupposto territoriale (che guarda ai dati raccolti *e* trasmessi) sembrerebbe deporre nel senso di assoggettare a tassazione solo la prima *trasmissione*; nondimeno, sarebbe opportuno un chiarimento sul punto.

⁴ Si noti che i "dati" altro non sono che fatti o accadimenti di cui è possibile conservare traccia. Il termine "dato" è quindi un concetto vago, omnicomprensivo, che non ha contenuto definitorio. È dunque opportuno che il legislatore lo detagli, a meno di non voler ritenere che la trasmissione di qualunque "informazione" da parte delle imprese diventi assoggettabile a ISD.

⁵ Anche la Proposta di Direttiva, nella sua versione in lingua inglese, ricorre al termine "*transmission*", ma nel Considerando n. 17 precisa che "*the services within the scope of DST should be those using digital interfaces as a way to create user input which they monetise, rather than services using interfaces only as a way to transmit data generated otherwise*". Nessuna specificazione è invece contenuta nel testo normativo domestico.



3. – Manca poi l'individuazione di una soglia di elaborazione dei dati valicata la quale ad essere trasmessi non sarebbero più i dati originari, così come raccolti dagli utenti, ma piuttosto i risultati ritratti dalla loro elaborazione. Quest'ultimo servizio è infatti del tutto estraneo alla fattispecie di "trasmissione di dati" e semmai qualificabile come servizio di "elaborazione" di dati; in quanto tale, esso esula dall'alveo della fattispecie impositiva e non è quindi imponibile ai fini dell'ISD.

Su tutti questi temi, è più che opportuno un espresso pronunciamento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

3. IL PRESUPPOSTO TERRITORIALE DELL'IMPOSTA.

Tematica

L'individuazione del presupposto territoriale.

Paragrafi del provvedimento interessati

Par. 4.5.:

“Il dispositivo si considera localizzato nel territorio italiano sulla base dell'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso o, in mancanza di questo indirizzo, facendo ricorso ad altro metodo di geolocalizzazione”.

Osservazioni

1. – L'indirizzo IP è un codice numerico utilizzato per identificare un particolare componente *hardware* connesso a Internet; come tale, esso non ha rilevanza giuridica e rappresenta un elemento fattuale (tecnico) destinato a mutare con il progresso tecnologico. Come rilevato anche dalla Commissione UE, l'IP rappresenta un mezzo di localizzazione degli utenti "semplice ed efficace", ma **non del tutto affidabile**, tant'è che essa ha ritenuto opportuno accostare a tale criterio un presupposto residuale, che fa riferimento ad altro mezzo di geolocalizzazione dell'apparecchio⁶.

Nella stessa prospettiva, il legislatore italiano propone di affiancare all'indirizzo IP il criterio alternativo di un "altro sistema di geolocalizzazione"; **l'estrema genericità di tale criterio di**

⁶ *Nell'explanatory memorandum alla Proposta di Direttiva, si legge a chiare lettere che "L'indirizzo IP è un indicatore semplice ed efficace per localizzare l'utente. Inoltre, se un soggetto passivo è a conoscenza, mediante altri mezzi di geolocalizzazione, che l'utente non si trova nello Stato membro corrispondente all'indirizzo IP, tale soggetto passivo potrebbe comunque utilizzare questo altro metodo di geolocalizzazione per stabilire il luogo di imposizione". Le medesime considerazioni si leggono nella Proposta di Direttiva del consiglio del 1° marzo 2019, tesa ad introdurre un'imposta sulla pubblicità online (Fascicolo interistituzionale n. 2018/0073(CNS)).*



collegamento – peraltro considerato *da solo* idoneo a radicare la tassazione nel territorio dello Stato⁷ – sembra, tuttavia, porsi in contrasto con i principi domestici di certezza dell'imposizione.

In particolare:

- da un lato, l'indirizzo IP è un elemento puramente indicativo, non univoco e privo di rilevanza giuridica, oltre che assai facilmente eludibile dagli utenti (per esempio, attraverso una connessione VPN);
- dall'altro, si rimette all'arbitrio degli operatori e degli organi di controllo la libera scelta di un "*altro sistema di geolocalizzazione*", senza che la legge fornisca una specificazione, almeno in termini di criteri direttivi, di quali requisiti debbano sussistere affinché tale ulteriore criterio sia rilevante a fini impositivi.

2. – Ancora, **l'indirizzo IP ha pacificamente natura di dato personale**, anche ai fini della normativa europea, tant'è che la stessa Proposta di Direttiva si preoccupa di sottolineare che

“Qualsiasi trattamento di dati personali effettuato nell'ambito dell'ISD dovrebbe avvenire nel rispetto del regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, compreso il trattamento che può essere necessario in relazione agli indirizzi di protocollo internet (IP) o ad altri strumenti di geolocalizzazione”.

Peraltro, detto indirizzo assume la natura di dato personale sia quando il titolare di un'interfaccia può direttamente giungere all'identificazione dell'utente (si pensi ai siti che richiedono un *account* di accesso o agli *internet service provider* che possono risalire al titolare dell'utenza *internet*), sia quando detto titolare può accedervi solo indirettamente (e cioè in tutti i casi in cui la consultazione di un sito non richieda un'identificazione dell'utente)⁸.

Così qualificato, l'indirizzo IP soggiace a tutte le più ampie tutele relative al suo trattamento, ivi incluso il divieto di conservazione e utilizzo del dato laddove l'utente non vi acconsenta, con conseguente inutilizzabilità del medesimo anche ai fini dell'individuazione del presupposto territoriale (e della misura della base imponibile) dell'ISD.

Ebbene, gli utenti dei servizi internet hanno certamente la possibilità di scegliere quali informazioni relative alla propria geolocalizzazione far pervenire alle piattaforme digitali e quali, invece, negare e, nella pratica, **un'altissima percentuale di utenti deliberatamente sceglie di non comunicare ai prestatori di servizi *online* le informazioni sulla propria geolocalizzazione.**

In tale contesto, è quindi evidente che il generico riferimento al "*rispetto delle regole relative al trattamento dei dati personali*", che si legge al comma 40-*bis* introdotto dalla Legge di Bilancio 2020, non è da solo sufficiente a dirimere talune questioni che attengono al trattamento dei dati degli

⁷ La norma prevede infatti che "*il dispositivo si considera localizzato nel territorio dello Stato con riferimento principalmente all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso o ad altro sistema di geolocalizzazione, nel rispetto delle regole relative al trattamento dei dati personali*". L'utilizzo della congiunzione "o" denota l'intenzione di considerare i due indici di territorialità (indirizzo IP o "altro criterio") alternativi e non cumulativi.

⁸ Lo precisa anche la Corte di Giustizia nella sentenza del 24 novembre 2011 (Causa C-70/10) e nella sentenza del 19 ottobre 2016 (causa C-582/14).



utenti da parte dei soggetti passivi dell'ISD. I criteri di territorialità individuati dalla norma non si preoccupano infatti di specificare se l'utilizzatore del servizio digitale sia obbligato a rendere nota la propria posizione quando si colleghi ad un'interfaccia digitale o se, viceversa, il soggetto passivo dell'ISD sia obbligato a rendere nota tale posizione anche laddove l'utente non abbia prestato il consenso alla sua conoscibilità e al suo utilizzo.

Il quadro normativo attuale pone, così, i soggetti passivi del tributo dinanzi all'iniqua ed irragionevole scelta di adempiere agli obblighi previsti in materia di ISD, venendo meno a quelli previsti in materia di *privacy* (con conseguente esposizione alle gravose sanzioni previste da tale disciplina) oppure, viceversa, rispettare gli obblighi di tutela imposti dalla legge per i titolari del trattamento dei dati ponendo in essere condotte potenzialmente censurabili sotto il profilo tributario.

Rispetto a questo tema, che rende altissimi gli oneri e i costi di *compliance* a carico degli operatori che devono procedere all'autoliquidazione dell'imposta, è senz'altro opportuna un'espressa presa di posizione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

4. LE SOGLIE DI RICAVI “REALIZZATI”.

<i>Tematica</i>

La competenza dei ricavi assoggettati ad imposizione.

<i>Paragrafi del provvedimento interessati</i>
--

Par. 3.2.:

“L'imposta si ottiene applicando l'aliquota del 3 per cento ai ricavi imponibili realizzati nel corso dell'anno solare. A tal fine rilevano i corrispettivi riscossi nel medesimo periodo da ciascun soggetto passivo dell'imposta”.

<i>Osservazioni</i>

1. – Non è chiaro se l'ISD si applichi sui ricavi “realizzati” o su quelli “incassati”. Nel primo senso depone l'utilizzo della locuzione “realizzo”, nonché l'art. 4, par. 5, della Proposta di Direttiva, che si premura di precisare che i ricavi imponibili sono considerati tali nel momento in cui divengono esigibili, a prescindere dal fatto che gli importi in questione siano stati effettivamente incassati (secondo il principio di competenza). Nel secondo senso depone il comma 44-*bis* introdotto dalla Legge di Bilancio 2020, che richiede ai soggetti passivi di indicare in appositi documenti “l'informazione sulle somme rimosse mensilmente”, precisando che “le somme incassate in una valuta diversa dall'euro sono convertite applicando l'ultimo tasso di cambio pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea, noto il primo giorno del mese nel corso del quale le somme



sono incassate”.

I confusionari riferimenti normativi, ora al momento del *realizzo*, ora al momento dell’*incasso* rendono necessaria una precisazione ben più esplicativa del generico riferimento che si legge al trascritto par. 3.1. del provvedimento, e ciò ad ogni fine previsto dalla normativa primaria (individuazione delle soglie di ricavi, computo della base imponibile, indicazione dei ricavi nella documentazione, ecc.).

Peraltro, è opportuno coordinare le trascritte indicazioni con quelle precedentemente fornite dall’Agenzia delle Entrate. Si ricordi che in una risposta al Videoforum di Italia Oggi del 13 gennaio 2020 l’Agenzia delle Entrate, alla domanda “*se tali ricavi tassabili debbono essere considerati appartenenti a un anno solare: a. in base al momento dell’incasso del corrispettivo, ovvero b. se rilevi, qualora antecedente, il momento in cui l’utente sia localizzato nel territorio dello Stato ai fini del singolo servizio digitale*”, ha risposto che, in forza dell’art. 1, comma 40, della Legge di Bilancio 2019 come modificata dalla Legge di Bilancio 2020, “*il ricavo è tassabile quando l’utente è localizzato in Italia secondo i criteri presuntivi. Da tale circostanza emerge che, ai fini degli obblighi di dichiarazione del soggetto passivo che fornisce servizi digitali, non rileva la data dell’incasso del corrispettivo del servizio fornito (principio di cassa), ma il momento in cui il predetto ricavo si considera tassabile*”. Ha quindi riferito la “competenza” dei ricavi annui – rilevanti ai fini della verifica del raggiungimento delle soglie – al momento in cui l’utente, localizzato nel territorio dello stato, accede all’interfaccia digitale (secondo le previsioni di cui al comma 40 cit.).

Su questo tema urge quindi un definitivo e preciso chiarimento.

2. – Sempre su questo profilo, non può non evidenziarsi che la soglia di ricavi globali, diversamente da quella di ricavi domestici, parrebbe riferita a tutti i ricavi ritratti dall’attività d’impresa e non ai soli ricavi “digitali”; inoltre, la soglia di ricavi domestici (proporzionata al PIL italiano), fissata a 5,5 milioni di euro, risulta piuttosto bassa rispetto a quella di altri mercati dimensionalmente simili all’Italia. Tali due elementi, in combinazione tra loro, rischiano di attrarre a tassazione ai fini dell’ISD grandi gruppi che superano la soglia di ricavi globali ritratti da attività non digitali e che, tuttavia, svolgono solo in via accessoria attività di quest’ultima tipologia, in antitesi con le originarie intenzioni di applicare l’imposta principalmente ai grandi operatori del *web*⁹.

⁹ A questo proposito, si consideri che l’ISD francese (c.d. *taxe GAFA*), introdotta con la legge n° 2019-759 del 24 luglio 2019, diversamente da quella italiana:

- ancora ambedue le soglie ai soli ricavi digitali;
- prevede una soglia di ricavi domestici rilevanti ben più alta, pari a 25 milioni di euro.

Si riporta il testo della legge: «*Les entreprises mentionnées au I sont celles, quel que soit leur lieu d’établissement, pour lesquelles le montant des sommes encaissées en contrepartie des services taxables lors de l’année civile précédant celle mentionnée au même I excède les deux seuils suivants :*

1° 750 millions d’euros au titre des services fournis au niveau mondial ;

2° 25 millions d’euros au titre des services fournis en France, au sens de l’article 299 bis”.

5. RACCORDI CON LA DISCIPLINA DELLE IMPOSTE DIRETTE.

5.1. LA DEDUCIBILITÀ DELL'ISD DALL'IRES.

Gravando l'ISD su soggetti domestici, comunitari e extracomunitari, essa grava anche su imprese che hanno già assolto le imposte sul reddito in Italia. Sarebbe quindi opportuno chiarire il rapporto tra l'ISD e l'IRES. Attesa la mancanza di meccanismi di credito di imposta (che non potrebbe giammai aversi, in quanto l'ISD non è certamente una “anticipazione” delle imposte sui redditi), occorre infatti chiarire se essa sia deducibile ai fini dell'IRES. Nonostante ai sensi dell'articolo 99 del TUIR sembrerebbero sussistere i presupposti per una tale deduzione, qualche dubbio permane anche alla luce del fatto che – come rilevato in dottrina – l'ISD ha molti elementi in comune con l'IRAP, notoriamente (e problematicamente) non deducibile ai fini IRES. Un chiarimento sul punto è quindi più che necessario.

5.2. RACCORDO TRA LA DISCIPLINA DELL'ISD E L'ART. 162, LETT. F-BIS), DEL TUIR.

È necessario che sia chiarito il raccordo tra la disciplina dell'ISD e l'art. 162, lett. f-bis), del TUIR, che individua la presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato nelle ipotesi in cui si ravvisi “una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio dello stesso”. È infatti opportuno che si escluda espressamente che l'assoggettamento ad ISD in Italia sia, da solo, indice della “presenza economica” ai fini delle imposte dirette, elemento che ora si rinviene – solo implicitamente – dalla circostanza che l'ISD è espressamente dovuta *anche* da soggetti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

prof. avv. Livia Salvini



avv. Gianni Vivona



avv. Sarah Supino

