

Risposta alla consultazione pubblica relativa alla bozza del provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate con cui sono stabilite modalità applicative dell’imposta sui Servizi Digitali di cui all’articolo 1, commi 35 - 50 della Legge 30 dicembre 2018, n. 145.

PREMESSA

Anitec-Assinform desidera ringraziare l’Amministrazione finanziaria per l’opportunità di partecipare alla consultazione sulla bozza del provvedimento che disciplina le modalità applicative dell’imposta sui servizi digitali (ISD).

Prima di procedere a un’analisi puntuale del provvedimento, giova svolgere alcune considerazioni di carattere generale e di contestualizzazione dello stesso. L’articolo 1, comma 678, della Legge 27 Dicembre 2019 n. 160 (Legge di Bilancio 2020) ha ridisegnato l’imposta sui servizi digitali sforzandosi di allineare la struttura del tributo alla Proposta di Direttiva Com/2018/148 *final* (“la proposta”), sostanzialmente decaduta non avendo ottenuto la necessaria unanimità di consensi.

In prima battuta, va sottolineato come l’obiettivo primario della Proposta di Direttiva fosse quello di evitare la frammentazione del mercato digitale UE e l’adozione di misure individuali rispondenti alle sole logiche dei singoli mercati nazionali.

La Direttiva si collocava, come è noto, nel contesto dei lavori condotti dall’OCSE nel complesso tentativo di addivenire a una soluzione multilaterale per la definizione di un’ISD. Dopo l’entrata in vigore della legge di bilancio 2020 – che come noto prevede una *sunset clause* in caso di accordi internazionali o europei subentranti – si è tenuto l’atteso incontro OCSE/G20 *inclusive framework on BEPS*, conclusosi con la produzione di due documenti, *Blueprint for Pillar One* e il *Blueprint for Pillar Two*, che sono stati posti a consultazione, e uno *statement* con il quale si rinnova solo l’impegno a ricercare una soluzione condivisa. Soluzioni che la pandemia da Covid19 e le elezioni americane hanno ulteriormente allontanato.

Tuttavia, nei documenti si dà preliminarmente atto che l’emergenza Covid-19 abbia comportato per tutti i paesi a livello globale un grande sforzo finanziario, per far fronte alla grave crisi economico e sociale innescatasi, dimostrando non solo la resilienza proprio dell’industria digitale ma soprattutto la necessità – urgente – di introdurre una tassazione a livello globale dell’economia digitale. Posto il carattere di urgenza che riveste la materia, l’OCSE conta di riprendere i negoziati e presumibilmente di concluderli entro la prima metà del 2021.

Fermo restando che la normativa italiana vigente – ispirata al testo disegnato in sede UE - costituisce, comunque, atto di grande responsabilità nell’ottica di mantenere aperta la via di un’auspicata convergenza normativa perlomeno a livello europeo, risulta, quindi, come più volte ribadito, necessario e non eludibile l’impegno ad affrontare il tema della definizione di un’ISD a livello europeo e non nazionale.

Va, infatti, escluso il rincorrersi di soluzioni unilaterali che avrebbero il demerito di creare una frammentazione dell’ordinamento fiscale europeo, capace di ingenerare effetti anticoncorrenziali e ostativi alla creazione di mercato unico digitale.

Proprio le norme introdotte dalla Legge di Bilancio 2020 sono passibili di molteplici critiche di natura giuridica, tecnica e politica, sollecitando alcuni interrogativi e lasciandone irrisolti molti altri, proprio sul fronte della creazione di un mercato unico digitale e di sostegno allo sviluppo di un’industria digitale europea. Va evidenziato, infatti, il generale disallineamento tra i desiderata del legislatore e l’effetto reale ingenerato dalla norma che dovrebbe conciliare l’obiettivo politico di conseguire una generale equità fiscale con l’intento di promuovere lo sviluppo industriale del settore digitale. Tuttavia, proprio la misura non sembra rispondere né a principi di ragionevolezza, né tantomeno a logiche di incentivo del mercato digitale italiano determinando il principale effetto distorsivo dell’imposta: essa, sotto il profilo economico, non è destinata a gravare sui “grandi operatori del web”, bensì sulle imprese domestiche, ivi incluse quelle medio-piccole; conseguentemente, è del tutto inidonea a ripristinare la neutralità concorrenziale tra i primi e le seconde, risolvendosi in un onere a carico – e a danno – di queste ultime.

Se già appare debole il risultato di conseguire il riequilibrio degli oneri fiscali, riconducendo l’economia digitale in un ambito di maggiore equità, nel prosieguo si esaminano i punti meritevoli di attenzione e verifica a giudizio dell’Associazione.

NOTA DI CARATTERE GENERALE

L'imposta sui servizi digitali com'è definita ora non è riuscita a garantire l'equità fiscale promessa e anche la circolare interviene in modo marginale per fare chiarezza, limitandosi invero - in alcuni passaggi - a riprendere testualmente il testo di legge.

In prima battuta, evidenziamo il problema relativo alla compliance dei soggetti passivi alla norma in particolare sul computo dei ricavi che devono essere calcolati nel corso di un anno solare. Per il 2020 (anno di prima applicazione dell'ISD) è l'anno solare 2019. L'imponibilità di detti ricavi deve essere calcolata adottando i criteri di determinazione della base imponibile indicati al punto 3 della circolare, che, a loro volta, non possono prescindere dai criteri di localizzazione al successivo punto 4. La richiesta di applicare retroattivamente i citati criteri ai ricavi conseguiti dalle imprese nel 2019, al fine di vagliare la rilevanza territoriale dei ricavi conseguiti e dunque l'integrazione del requisito soggettivo, presuppone che i potenziali contribuenti abbiano raccolto e conservato nel corso del 2019, pur in assenza di disposizioni di legge in tal senso, tutte le informazioni utili e/o necessarie ai fini di un corretto adempimento. Si tratta di una presunzione che potrebbe confliggere con quanto disposto dall'articolo 3 della L. 212/2000 (Statuto del Contribuente). In ogni caso la richiesta di una siffatta valutazione retroattiva, in assenza di regole transitorie, potrebbe inficiare sensibilmente il periodo di prima applicazione del tributo.

Art. 1 DEFINIZIONI

- h) SERVIZI DIGITALI

La definizione di servizi digitali e le specifiche esclusioni dall'ambito oggettivo dell'imposta sono le medesime previste dal testo di legge al punto 2. Viene specificato (2.3) inoltre, che sono escluse dall'ambito applicativo dell'imposta anche le prestazioni di *servizi accessori*.

Commento: nel 2.3 viene specificato che sono escluse anche le prestazioni accessorie ma non si indicano quali esse siano.

Il vuoto normativo lascerebbe quindi a possibili conflitti interpretativi

- g) INTERFACCIA DIGITALE

Interfaccia digitale

Qualsiasi software, compresi i siti web o parte di essi e le applicazioni, anche mobili, accessibili agli utenti attraverso cui sono prestati i servizi digitali dai soggetti passivi dell'imposta.

Interfaccia digitale multilaterale

Qualsiasi software, compresi i siti web o parte di essi e le applicazioni, anche mobili, accessibili agli utenti, attraverso cui questi ultimi possono caricare e condividere contenuto digitale con altri utenti, facilitando le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra i medesimi.

Commento: riteniamo utile una maggiore chiarezza nell'identificazione delle due fattispecie; in particolare si ritiene che l'interfaccia digitale multilaterale dovrebbe essere scissa dalla prima e completata.

Infatti, l'art. 37 lett b) della L.145/2018, ripresa dall'Art.40 lett b), ha identificato da una parte le interfacce multilaterali che consentono semplicemente agli utenti di essere in contatto e interagire tra loro ("tipo 1") e dall'altra quelle che, oltre a consentire il contatto e l'interazione, facilitano anche la fornitura diretta di beni e servizi tra gli utenti ("tipo 2"). Sugeriamo quindi di chiarire già nelle definizioni tale distinzione.

● **k) PUBBLICITÀ MIRATA**

Messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale in funzione dei dati relativi a un utente che accede a tale interfaccia e la consulta.

Commento: 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. In quest'ottica, la circolare non apporta chiarimenti, sarebbe quindi opportuno:

- chiarire espressamente che i ricavi ritratti dalla somministrazione di messaggi pubblicitari generici, diretti indistintamente a tutti gli utenti di un contenuto web, sono esclusi da imposizione (si pensi, per esempio, alla pubblicità video non targettizzata o alle inserzioni pubblicitarie veicolate tramite Instagram);
- specificare quali forme di pubblicità mirata agli utenti siano soggette ad imposizione. Possono infatti aversi casi in cui una certa inserzione pubblicitaria, concernente un

servizio destinato ad una particolare categoria di utenti, è collocata mediante procedure non automatizzate su siti destinati a detta categoria di utenti (si pensi, per esempio, ad una Concessionaria di pubblicità che vende ad un Inserzionista che si occupa di pannelli solari il diritto di comparire sui siti da essa gestiti in concessione, tutti aventi ad oggetto tematiche energetiche); o è collocata su pagine/canali specifiche che l'utente sceglie di visitare (si pensi alle pubblicità su un certo canale TV a una certa ora, o su quelle su una pagina legata a un tema specifico). In queste circostanze, la pubblicità comunque indirizzata ad un target di utenti, sebbene individuati per masse e non singolarmente - si ritiene pertanto che non ricada nell'ambito di applicazione dell'ISD, ma è necessario specificare.

In definitiva sarebbe opportuno indicare che cosa s'intenda per dati e se si tratta nello specifico di dati personali.

A titolo di esempio: visitare una specifica pagina, digitare una keyword o scegliere un canale Tv (cioè fornire un input all'interfaccia) si configura come "in funzione dei dati relativi ad un utente". Il canale Tv sarebbe, quindi, soggetto all'imposta?

• I) VEICOLAZIONE

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.

Commento: La definizione di "veicolazione" non è chiara in quanto sembra non chiarire il perimetro applicativo dell'imposta a causa della complessità della filiera della pubblicità digitale. La bozza di provvedimento sembra optare per una interpretazione estesa del dettame del legislatore, considerando "veicolare" come sinonimo non solo di "trasferire" ma anche di "ospitare".

Il dettame, infatti, sembra fondarsi su una struttura della filiera pubblicitaria articolata tra due soli attori: i "grandi" fornitori esteri ("obiettivo" celato della norma) e gli inserzionisti. Non tiene, invece, in considerazione la presenza di numerosi altri operatori in gran parte domestici, che si interpongono tra i primi e i secondi e che rischiano di sopportare l'onere del tributo.

Senza alcuna specificazione ulteriore, i Publisher proprietari dell'interfaccia web (siti web, giornali online), rischiano, infatti, di essere assoggettati a ISD, ove superino le soglie rilevanti. Circostanza, questa, che determina altresì un chiaro effetto di doppia imposizione sui medesimi ricavi.

Lo stesso problema può osservarsi rispetto agli altri intermediari (Centri Media, Concessionarie, ecc.) che, se “sopra-soglia”, producono a loro volta ricavi ritratti dalla “veicolazione” di pubblicità e, quindi, tassabili.

Chiaramente, l’applicazione dell’ISD in ciascun passaggio della catena produttiva, con effetti “a cascata” che derivano dalla mancanza di meccanismi di recupero dell’imposta versata sui precedenti passaggi (si pensi alla detrazione, nel caso dell’IVA), determinerebbe una diversa modulazione del prezzo a valle, a seconda della più o meno articolata composizione della catena del valore a monte: esempio “di scuola” questo di effetto indesiderabile di un tributo.

Il problema, espressamente esaminato e risolto dalla Proposta di Direttiva, non è infatti neppure preso in esame dal legislatore domestico.

Altre criticità attengono agli effetti economici dell’imposta che, gravando sui ricavi lordi, non è in alcun modo correlata alla marginalità effettiva dei soggetti intermedi della filiera.

Si consideri un inserzionista che compra lo spazio pubblicitario offerto da un Publisher (giornali, blog, riviste online, ecc.) attraverso una piattaforma facente capo a una grande impresa estera: esso corrisponde a quest’ultima un compenso che è in parte trattenuto dalla piattaforma come suo “margine di guadagno” e, in gran parte (oltre il 70% in media), ribaltato al Publisher. Senonché, l’ISD grava sul ricavo lordo della piattaforma, così sottoponendo a tassazione non solo la fee che essa trattiene, ma anche quella quota di ricavo che va a beneficio del Publisher. Si ritiene che una interpretazione letterale del termine “veicolare” come sinonimo di trasferire meglio colga lo spirito della norma e della direttiva ad essa ispirata. Allo stesso modo, al punto 3.5 sarebbe opportuno considerare come base imponibile la sola fee per il servizio di veicolazione, e non i corrispettivi dei siti italiani che ospitano quella pubblicità.

Art. 3 BASE IMPONIBILE E DETERMINAZIONE DELL’IMPOSTA

L’ISD si applica a soggetti che realizzano nel mondo un volume d’affari (di Gruppo) superiore a € 750 milioni e in Italia superiore a € 5,5 milioni. Mentre il volume d’affari mondiale viene riferito ai ricavi nel loro insieme (cioè derivanti da cessioni di beni e prestazioni di servizi di qualsiasi natura), quello riferito all’Italia va conteggiato con riferimento alle sole prestazioni soggette a ISD (che sono, peraltro, una specifica sottospecie dei servizi digitali).

Commento: questa differenza ha come conseguenza una possibile non voluta alterazione dei soggetti colpiti dalla ISD, sia mediante un’estensione dell’ambito di applicazione della misura ove essa non avrebbe dovuto incidere (vedi quotidiani

italiani) che una potenziale disapplicazione dove, invece, essa risulti più appropriata (gruppi con fatturati elevati ma inferiori a € 750 ML che magari risultano tali anche solo per ragioni di ricomprensione nell'area di consolidamento). L'individuazione delle imprese soggette a ISD è problematica perché non vi è obbligo alcuno di depositare i bilanci consolidati, da cui i dati indicati (volume d'affari a livello mondiale e italiano) dovrebbero risultare, presso strutture pubbliche.

Art. 4 CRITERI DI COLLEGAMENTO CON IL TERRITORIO DELLO STATO

Il meccanismo di computo dell'ISD è basato sul luogo in cui lo strumento di collegamento ("Device") viene attivato. La sua individuazione è affidata all'Internet Protocol ("IP") ovvero ad altro sistema di geolocalizzazione.

Commento: questi criteri pongono problemi di coerenza sotto il profilo giuridico con quanto previsto dal GDPR (a chi devono essere richieste le informazioni?). Il luogo in cui si trova l'utente dice davvero poco del suo collegamento con il territorio di uno Stato: un utente italiano in viaggio in Svezia diverrà, per ciò solo, elemento di collegamento dell'imposta con la Svezia. Allo stesso modo, un appassionato di prodotti gastronomici francesi avrà verosimilmente un cellulare costellato di advertising concernente tali prodotti e, quindi, di inserzioni relative a – e pagate da – operatori del settore aventi sede in Francia: quell'utente avrà (forse) apportato un valore alla vendita di un servizio pubblicitario, che però ha creato un profitto in Francia.

Inoltre, nel caso di servizi di intermediazione che si riferiscono alla vendita sottostante di un bene o servizio, ad esempio, le società avranno tecnologie e misure atte a determinare dove si trova un utente ai fini dell'IVA. È quindi logico che le aziende siano in grado di utilizzare le misure esistenti laddove siano più appropriate al loro modello di business rispetto ai mezzi di PI / geolocalizzazione. Facendo un paragone con le norme esistenti in altri paesi, ad esempio la Francia, le linee guida stabiliscono che è possibile utilizzare una serie di misure che determinino la posizione con un alto livello di probabilità, come ad esempio i dati contenuti in un account cliente. Le linee guida UK sono più puntuali e specificano che si dovrebbe determinare se un utente è normalmente localizzato o stabilito in un luogo sulla base delle informazioni a loro disposizione e utilizzare le prove più appropriate, o un mix di prove, per identificare la posizione dell'utente. Esempi in tale direzione includono indirizzo di consegna, dettagli di pagamento, indirizzo IP, destinazione prevista della pubblicità basata su prove contrattuali, ecc.

Seguendo pertanto gli esempi degli altri paesi, i criteri di collegamento dovrebbero essere ampliati includendo alternative diverse e più appropriate come ad esempio le informazioni contenute negli account utente.

Infine, ci corre l'obbligo di rilevare che, un altro profilo di incertezza attiene poi al fatto che la rilevanza del ricavo derivante da un'operazione di intermediazione digitale venga connessa alla localizzazione in Italia di "uno degli utenti" senza specificare se questo sia nel ruolo del cedente/prestatore ovvero dell'acquirente/committente del bene o servizio intermediato. Pur comprendendo le ragioni pratiche per una simile scelta (che rispecchia quella effettuata nella citata proposta di direttiva europea e appare in linea con le osservazioni effettuate dall'OCSE in merito alle cd sourcing rules nell'ambito dei lavori sul pillar 1) preme sottolineare come un simile approccio possa produrre effetti distorsivi particolarmente gravi, generando doppie imposizioni sui ricavi derivanti dalla medesima operazione in giurisdizioni diverse dotate di Imposte sui Servizi Digitali.

Art.7 OBBLIGHI STRUMENTALI

Il paragrafo 7.4 stabilisce che i soggetti passivi stabiliti in uno Stato non collaborativo e privi di una stabile organizzazione in Italia, al fine di adempiere agli obblighi di cui ai punti 5 e 6 e per richiedere il rimborso di cui al punto 10, devono nominare un rappresentante fiscale in Italia individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Commento: la norma non è chiara in quanto non specifica quali siano gli stati considerati non collaborativi. Sarebbe opportuno fare chiarezza su questo punto fornendo un elenco esaustivo di tali stati oppure una nota di spiegazione che qualsiasi paese con un trattato di doppia imposizione con l'Italia non dovrebbe essere considerato un "paese non cooperativo".

Il Paragrafo 7.6 stabilisce che i soggetti passivi dell'imposta appartenenti a un gruppo al termine dell'anno solare in cui risultino soddisfatte le condizioni previste per richiedere il rimborso di cui al punto 10, possono designare una società del gruppo, scegliendo tra i soggetti passivi dell'imposta. La società designata deve essere individuata tra i soggetti passivi del gruppo residenti o stabiliti in Italia, ove esistenti.

Commento: Per quanto riguarda la sezione 7.6, non è chiaro se la società del gruppo designata possa trovarsi fuori dall'Italia. Sugeriamo che il punto vada chiarito meglio. Un'ipotesi potrebbe essere fare una chiara distinzione dei gruppi che non hanno una stabile organizzazione in Italia e quelli che ce l'hanno ma che hanno attività non

rilevanti ai fini dell'imposizione della ISD. I soggetti appartenenti a questi gruppi possono nominare una società designata non italiana senza il requisito di un locale rappresentante purché la società del gruppo non si trovi in un paese "non cooperativo".

Inoltre, riteniamo utile che la designazione possa essere modulata alle esigenze e non annuale per non arrecare troppi oneri amministrativi.

Art.8 OBBLIGHI CONTABILI

8.4 viene richiesto che l'importo sia espresso sia nella valuta estera, sia in euro.

Commento: Per quanto riguarda la sezione 8.4, le società avranno strumenti per convertire le valute transazionali in valute contabili legali.

Si propone che la norma venga chiarita meglio e che si specifichi che esiste un'opzione in base alla quale anziché convertire numerose valute transazionali in euro, tale valuta contabile possa essere utilizzata come punto di partenza per la conversione in euro. La Francia, ad esempio, ha utilmente affermato nelle linee guida che quando il contribuente utilizza più valute e le converte tutte nella stessa valuta a fini contabili, è accettabile a fini di semplificazione che la conversione sia effettuata dalla valuta contabile e non da ciascuna delle valute in cui il denaro era stato originariamente ricevuto.

CONCLUSIONI

A nostro avviso, alla luce dei commenti sopra riportati, ribadiamo che la norma dovrebbe ispirarsi alle risultanze del dibattito internazionale sul tema come affermato dall'Ocse e dall'Inclusive Framework e quindi attendere le decisioni attese per il primo trimestre 2021.

Gli sforzi finanziari posti in atto dal nostro paese e dagli altri stati colpiti dalla pandemia per sorreggere la sanità pubblica e la l'economia sono stati molto ingenti. Una tassazione a macchia di leopardo, lo ribadiamo, sarebbe sicuramente più dannosa che positiva.

Infine, ed evidentemente più urgente ci appare la necessità per le aziende di poter rispettare la norma concedendo ad esse un periodo congruo per poter adattarsi anche tecnicamente per il calcolo retroattivo dei ricavi conseguiti nel 2019. Come spiegato infatti, è tecnicamente impossibile, per le aziende, a due mesi dall'entrata in vigore della norma adeguarsi ad essa in quanto si presuppone da parte del soggetto passivo la raccolta di una serie d'informazioni che oggettivamente non sapeva di dover raccogliere non essendovi stata una disposizione di legge in tal senso.

Questa richiesta retroattiva, in assenza anche della concessione di un periodo transitorio, potrebbe rendere nullo il primo periodo di applicazione dell'ISD. Richiediamo quindi che il pagamento possa essere posticipato o che venga concesso un regime transitorio al fine di poter permettere alle aziende di poter adempiere.

Anitec-Assinform - Associazione Italiana per l'Information and Communication Technology (ICT) - aderente a Confindustria e socio fondatore della Federazione Confindustria Digitale - è l'Associazione di settore di riferimento per le aziende di ogni dimensione e specializzazione: dai produttori di software, sistemi e apparecchiature ai fornitori di soluzioni applicative e di reti, fino ai fornitori di servizi a valore aggiunto e contenuti connessi all'uso dell'ICT ed allo sviluppo dell'Innovazione Digitale. Ha sede a Milano e Roma. Sito internet: www.anitec-assinform.it

Per informazioni sul documento barbara.carnevale@anitec-assinform.it