

**Risposta n. 16/2022**

**OGGETTO:** Imposta sui servizi digitali. Criteri per il calcolo della soglia di 750 milioni di euro, prevista dall'articolo 1, comma 36, della legge 30 dicembre 2018, n. 145.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

**QUESITO**

Il X XXXXX 20XX, la società estera Delta ha concluso un contratto di compravendita (successivamente, "Contratto") con la società italiana Beta S.p.A., in virtù del quale la prima si è impegnata, agendo per il tramite di una società appositamente costituita e interamente controllata, ad acquistare dalla seconda le partecipazioni in Alfa S.p.A. (in breve, "Alfa" o "istante").

Nello specifico, Beta S.p.A. si è obbligata ad alienare le XXX.XXX.XXX azioni detenute nell'istante, pari al 43,78 per cento del capitale sociale da quest'ultima emesso, per un corrispettivo di 0,xx euro per azione.

In attuazione del Contratto, il X XXXXX 20XX, Delta ha costituito Gamma S.p.A. (di seguito, "Gamma"), quale acquirente della partecipazione.

La compravendita ha avuto esecuzione a partire dal XX XXXX 20XX al verificarsi delle condizioni sospensive contrattualmente previste, inerenti al conseguimento delle necessarie autorizzazioni da parte delle autorità competenti.

Nella stessa data del XX XXXX 20XX, peraltro, Gamma ha acquisito dalla società Omega S.p.A. un'ulteriore partecipazione in Alfa, pari al 5,06 del capitale sociale emesso, arrivando a detenere una partecipazione complessiva nell'istante del 48,84 per cento.

Pertanto, ricorrendo i presupposti previsti dalle disposizioni del d.lgs 24 febbraio 1998, n. 58 ("TUF"), il X XXXX 20XX Gamma ha promosso un'offerta pubblica d'acquisto totalitaria delle azioni ordinarie di Alfa, che si è conclusa positivamente il XX XXXX dello stesso anno.

Tenuto conto delle previsioni del Contratto, il bilancio consolidato del gruppo facente capo a Beta S.p.A., chiuso al XX XXXX 2019, rappresenta la partecipazione in Alfa tra le "Attività destinate alla dismissione".

Come precisato nella Relazione sulla Gestione, la classificazione della partecipazione nell'istante è conforme al principio IFRS 5, in applicazione del quale nel bilancio consolidato di Beta S.p.A. si è provveduto alla:

- eliminazione della situazione economico-patrimoniale della partecipata dal prospetto di consolidamento;
- rilevazione patrimoniale di tutte le attività e passività della partecipata Alfa al "*fair value*" nella voce "Attività destinate alla dismissione";
- rilevazione a conto economico del risultato pro-quota di periodo e all'adeguamento del valore di carico della partecipazione al corrispettivo di vendita al netto dei costi sostenuti per la transazione nella linea "Utile/(perdita) delle attività destinate alla dismissione".

Nella stessa Relazione sulla Gestione viene, altresì, precisato che:

- i dati economici relativi al bilancio consolidato 2019, in applicazione del principio IFRS 5, non includono Alfa, salvo l'effetto del deconsolidamento sul risultato netto e sul patrimonio netto;
- i ricavi consolidati non tengono conto della partecipata Alfa.

I ricavi consolidati del gruppo Beta, risultanti dal bilancio chiuso al XX XXXX

2019, ammontano a X.XXX milioni di euro.

Peraltro, in relazione al medesimo esercizio chiuso il XX XXXX 2019, anche Alfa ha redatto il proprio bilancio consolidato, da cui emergono ricavi consolidati e variazioni delle rimanenze per complessivi XXX milioni di euro circa.

Il dubbio interpretativo prospettato dall'istante attiene all'appartenenza di Alfa al Gruppo Beta ai fini del calcolo della soglia di 750 milioni di euro (di seguito, anche "prima soglia"), prevista dall'articolo 1, comma 36, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), che ha istituito l'imposta sui servizi digitali.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che, nel riscontro del superamento della soglia di 750 milioni di euro, presupposto necessario per l'applicazione dell'imposta sui servizi digitali, occorra fare riferimento al solo bilancio consolidato del gruppo Alfa e non al bilancio consolidato del gruppo Beta.

A supporto della propria conclusione, Alfa rinvia ai chiarimenti resi nella circolare 23 marzo 2021, n. 3, in cui si precisa che, per determinare il superamento delle soglie dimensionali, occorre far riferimento ai ricavi realizzati sia singolarmente che a livello di gruppo. La nozione di gruppo, resa nel Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 gennaio 2021 (in breve, "Provvedimento"), include le entità che si consolidano integralmente o con il metodo del *pro-rata*, secondo i principi contabili applicabili, con esclusione delle entità che si consolidano con il metodo del patrimonio netto.

Tale nozione, osserva Alfa, è coerente con la proposta di direttiva europea che ha ispirato il legislatore italiano nell'introduzione dell'imposta sui servizi digitali nazionale.

Da quanto precede, l'istante ritiene che la partecipazione in Alfa non debba essere computata per verificare il superamento della prima soglia, non avendo formato

oggetto di consolidamento integrale o proporzionale, in quanto rientrante tra le attività destinate alla vendita che subiscono un particolare trattamento nell'ambito della disciplina del consolidato.

In particolare, per i soggetti che applicano i principi contabili nazionali, ai sensi dell'articolo 28, comma 2, del decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127, tali partecipazioni possono essere escluse dall'area di consolidamento.

Per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali IAS/IFRS, le attività destinate alla vendita sono regolate dall'IFRS 5, che dispone:

- il consolidamento sintetico delle attività e passività della controllata;
- l'indicazione, nel conto economico consolidato, del solo risultato *pro quota* di periodo.

L'istante evidenzia come, ai fini dell'IFRS 5, occorra distinguere l'esposizione di una partecipazione nel bilancio consolidato da quella nel bilancio separato della capogruppo.

Nel primo, la consolidante consolida le partecipazioni in controllate disponibili alla vendita che vengono rappresentate nello stato patrimoniale consolidato in voci separate denominate "attività destinate alla dismissione", che indicano il totale delle attività e delle passività della controllata valutate al minor valore tra il costo e il *fair value* al netto dei costi di dismissione. Il conto economico della controllata, inoltre, è rappresentato attraverso l'indicazione del solo risultato *pro quota* di periodo.

Nel bilancio separato della capogruppo, le stesse partecipazioni sono espone nello stato patrimoniale come voce distinta dell'attivo, nella linea "Attività non correnti destinate alla alienazione" e valutate al minor valore tra il costo e il *fair value* al netto dei costi di dismissione, in ossequio all'IFRS 5.

L'istante evidenzia come la rappresentazione della partecipazione nel bilancio di gruppo, in applicazione dell'IFRS 5, differisca da quella che risulterebbe applicando i metodi di consolidamento integrale o proporzionale disposti dall'IFRS 10 (Bilancio consolidato), che prevede l'inclusione, linea per linea, delle attività, delle passività, dei

costi, dei ricavi e dei flussi finanziari delle imprese appartenenti all'area di consolidamento, salve le elisioni dei saldi e delle operazioni infragruppo. Pertanto, anche ritenendo che la partecipazione di controllo valutata ai sensi dell'IFRS 5 rientri nel perimetro di consolidamento, il principio contabile in esame non prevede il consolidamento di alcuna delle voci del conto economico della controllata in dismissione.

Alfa ritiene, quindi, che in fattispecie come quella in esame si verifichi un caso di divergenza tra la nozione di gruppo ai sensi del citato articolo 1, comma 36, della legge di bilancio 2019 e quella recata dall'articolo 2359 c.c.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'imposta sui servizi digitali è stata introdotta dall'articolo 1, commi da 35 a 50, della legge di bilancio 2019, come modificato dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020). Le modalità applicative dell'imposta sono state ulteriormente disciplinate dal citato Provvedimento del 15 gennaio 2021, oltre che oggetto di chiarimenti interpretativi resi con la menzionata circolare n. 3 del 2021.

L'ambito di applicazione soggettivo del tributo è caratterizzato da un duplice criterio identificativo: lo svolgimento di attività d'impresa e il contestuale superamento di due soglie dimensionali.

Riguardo a tale ultimo requisito, il citato comma 36 della norma primaria, replicato nel punto 1, lettera b) del Provvedimento, richiede che l'esercente l'attività d'impresa, singolarmente o a livello di gruppo, consegua:

a) un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a 750.000.000 euro (c.d. "prima soglia"); e

b) un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali realizzati nel territorio dello Stato non inferiore a 5.500.000 euro (c.d. "seconda soglia").

Pertanto, per determinare il superamento di entrambe le soglie si ha riguardo ai

ricavi realizzati sia singolarmente che a livello di gruppo.

A tal fine, il punto 1, lettera d), del Provvedimento, ispirandosi alla proposta di direttiva europea, stabilisce che per "gruppo" s'intendono tutte le entità, residenti e non residenti, incluse nel bilancio consolidato redatto in conformità ai principi internazionali d'informativa finanziaria o a un sistema nazionale d'informativa finanziaria.

Come precisato nella citata circolare n. 3 del 2021, nel gruppo sono incluse le entità che si consolidano integralmente o con il metodo del *pro-rata*, secondo i principi contabili applicabili, con esclusione delle entità che si consolidano con il metodo del patrimonio netto.

Nel caso in esame, l'istante rappresenta che, in conseguenza del Contratto, nel bilancio consolidato del gruppo Beta, chiuso al 31 dicembre 2019, la partecipazione in Alfa risulta tra le "*Attività destinate alla dismissione*", in applicazione dell'IFRS 5. Ciò implica che, come illustrato nella Relazione sulla Gestione, i ricavi consolidati del gruppo Beta, non includono quelli di Alfa.

Nel presupposto della corretta applicazione dei principi contabili internazionali IFRS, si osserva, dunque, che ai fini del superamento della prima soglia, Alfa non si considera tra le entità del gruppo Beta che si consolidano integralmente.

Per questi motivi, si condivide la soluzione interpretativa proposta dall'istante, secondo cui, per verificare i presupposti applicativi dell'imposta sui servizi digitali rispetto a Alfa, occorre avere riguardo al solo bilancio consolidato di Alfa, chiuso al XX XXXX 2019.

Al riguardo, poiché l'istante riferisce che da tale ultimo bilancio emergono ricavi consolidati e variazioni delle rimanenze per complessivi XXX milioni di euro circa, la prima soglia indicata nel comma 36 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2019, pari a 750 milioni di euro, non risulta superata.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**