



## Imposta sui Servizi Digitali

Contributo alla consultazione pubblica sulla bozza del provvedimento direttoriale recante modalità applicative

30 dicembre 2020



## **Sommario**

<b>1. Premessa</b>	<b>2</b>
<b>2. Valutazioni generali</b>	<b>3</b>
<b>3. Osservazioni e contributi alla bozza di provvedimento</b>	<b>4</b>
1.1 DEFINIZIONI	4
2.1 AMBITO APPLICATIVO ED ESCLUSIONI	9
3.1 BASE IMPONIBILE E DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA	10
4.1 CRITERI DI COLLEGAMENTO CON IL TERRITORIO DELLO STATO	15
5.1 VERSAMENTO, OBBLIGHI DICHIARATIVI, STRUMENTALI, RESPONSABILITA' SOLIDALE	16

## 1. Premessa

Nel ringraziare l'Amministrazione finanziaria per l'opportunità di fornire un contributo sul tema in oggetto, Confindustria ritiene opportuno ribadire, anche in questa sede, che, in considerazione della natura globale delle sfide fiscali poste dai processi di digitalizzazione dell'economia, la piena attuazione di un'iniziativa unilaterale volta a tassare in Italia i ricavi derivanti da taluni servizi digitali costituisce una risposta subottimale ad un problema complesso, certamente non limitato all'ordinamento italiano, che dovrebbe trovare soluzione attraverso un'azione, largamente condivisa sul piano internazionale, volta ad adeguare la ripartizione dei diritti impositivi degli Stati e di riflesso le regole di tassazione dei profitti delle imprese con attività transnazionale.

Tale azione, come noto, è già in fase di definizione nei principali consessi internazionali (G20/OCSE/Inclusive Framework on BEPS), con importanti sviluppi verso una soluzione di consenso conseguiti anche negli ultimi mesi, nonostante i rallentamenti operativi connessi alla pandemia da COVID-19. Il raggiungimento di un compromesso è attualmente indicato per la metà del 2021.

In assenza o in attesa di un accordo globale appare indispensabile, ai fini dell'efficacia di iniziative nel campo della tassazione digitale, la ricerca di nuove soluzioni armonizzate o di forme di coordinamento con i Paesi membri dell'Unione europea.

Ciò posto, pur condividendo l'assoluta e pressante necessità di definire un sistema di tassazione più equo, che colmi le divergenze, incontestabili, sorte nel trattamento fiscale delle imprese a causa dei pervasivi e diffusi processi di digitalizzazione, Confindustria non può esimersi dal sottolineare come l'attuazione dell'Imposta sui Servizi Digitali, nella sua attuale veste normativa, e sul solo territorio italiano, appaia incline a produrre effetti distorsivi e pregiudizievoli per gli equilibri economici del Paese<sup>1</sup>, e ciò in una congiuntura post pandemica inedita e particolarmente delicata dal punto di vista economico e sociale.

---

<sup>1</sup>L'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), tra le varie autorevoli voci in tal senso, ha più volte segnalato come l'adozione di misure unilaterali, nella veste di Digital Service Taxes (DST), possano produrre effetti distorsivi sulle dinamiche di investimento e sulla crescita (si veda, ad esempio, "Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report" (2018), cap. 6 e più recentemente "Tax Challenges Arising From Digitalisation – Economic Impact Assessment" (2020) in relazione allo scenario controfattuale rispetto al raggiungimento di un accordo globale). La possibile

Durante il lungo percorso di gestazione dell'Imposta sui Servizi Digitali Confindustria ha più volte esaminato la fonte normativa del tributo, fornendo osservazioni e rilevando criticità, anche di natura applicativa, la cui soluzione appare oggi ancor più necessaria in vista del completamento del percorso attuativo affidato al provvedimento direttoriale oggetto di consultazione.

In allegato al presente contributo si fornisce pertanto una selezione di estratti da documenti pubblicati in precedenza dalla scrivente, aventi ad oggetto la disciplina dell'ISD o ambiti strettamente correlati quest'ultima<sup>2</sup>.

***Allegato 1 – Contributo alla consultazione pubblica indetta dal Ministero dell'Economia e delle Finanze relativa alle iniziative europee per la tassazione dell'economia digitale proposte nel 2018.***

***Allegato 2 – Nota di Aggiornamento Legge di Bilancio 2019 – Imposta sui Servizi Digitali (articolo 1, commi 35-50 della L. n. 145/2018)***

***Allegato 3 – Nota di Aggiornamento Legge di Bilancio 2020 – Imposta sui Servizi Digitali (articolo 1, comma 678, L. n. 160/2019)***

## 2. Valutazioni generali

L'ISD continua a prospettare un quadro applicativo estremamente confuso, in relazione al quale le indicazioni fornite nel provvedimento oggetto di consultazione intervengono in

---

proliferazione di DST in ambito nazionale potrebbe realisticamente condurre ad una frammentazione del panorama fiscale internazionale, di difficile inversione, con conseguente incremento di costi amministrativi e di *compliance* per Amministrazioni finanziarie e contribuenti e nuova conflittualità. A tali considerazioni, come accennato, devono aggiungersi i timori che l'azione unilaterale italiana si riverberi sulle relazioni economiche internazionali, esponendo (o incrementando l'esposizione) dei comparti più dinamici della nostra economia al rischio di ritorsioni commerciali. Si ricorda, a tale riguardo, come l'imposta sui servizi digitali italiana continui ad essere tutt'ora oggetto di indagine formale da parte dell'Amministrazione statunitense, in relazione alla potenziale applicazione di misure ritorsive (<https://ustr.gov/sites/default/files/assets/frn/FRN.pdf>). Andrebbe parimenti valutata attentamente, sul piano strategico e politico, l'eventualità di un impatto negativo dell'implementazione dell'ISD sui processi negoziali in corso in sede G20/OCSE; che, come accennato, procedono rapidamente in direzione di azioni che appaiono di più vasta portata ed efficacia.

<sup>2</sup> Oltre i documenti qui indicati si segnala anche la posizione espressa nel paper "*Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell'economia*" (2019), per la parte relativa all'Imposta sui Servizi Digitali. Internet: <https://www.confindustria.it/home/policy/position-paper/dettaglio/principi-fiscali-internazionali-digitalizzazione>

maniera marginale e non risolutiva. In molti casi la bozza in esame si limita, infatti, ad una ripresa testuale delle disposizioni di legge, senza aggiungere elementi che possano supportare i contribuenti nell'assolvimento dei nuovi obblighi tributari.

Preme ricordare come nel definire la base giuridica dell'ISD il Legislatore italiano abbia tratto ampia ispirazione dalla proposta di direttiva avanzata il 21 marzo 2018 dalla Commissione europea che, nell'ambito di un più ampio pacchetto sulla tassazione dell'economia digitale, era orientata all'introduzione di un'imposta armonizzata sui ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali<sup>3</sup>.

La richiamata proposta europea è stata a sua volta elaborata sulla scorta dei lavori analitici compiuti in sede G20/OCSE, a partire dal 2015, con riferimento ai fenomeni di digitalizzazione delle imprese e ai relativi riflessi fiscali.

Dal 2018 (e in maniera rapida e proficua anche nel corso del 2020) i più volte richiamati lavori internazionali sono proseguiti con analisi di maggior dettaglio inerenti ai modelli di business maggiormente digitalizzati (addivenendo, ad esempio, ad una più dettagliata definizione degli *Automated Digital Services* – ADS<sup>4</sup>). Si ritiene che tali sviluppi possano essere utilmente considerati nell'elaborazione del provvedimento attuativo in esame, in particolare per quanto riguarda la cornice definitoria e le regole di localizzazione dei ricavi imponibili (*sourcing rules*).

### 3. Osservazioni e contributi alla bozza di provvedimento

#### 1.1 DEFINIZIONI

**Paragrafi del documento interessati:** lett. b) “Soggetti passivi dell'imposta”

**Osservazioni/Contributi:**

La definizione di “soggetti passivi dell'imposta”, riprendendo testualmente quanto previsto dall'articolo 1, comma 36, della L. n. 145/2018 in merito all'ambito soggettivo, indica la

---

<sup>3</sup> Internet: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en)

<sup>4</sup> Come considerati nel perimetro del *Report on Pillar 1* (2020) della riforma attualmente in corso di completamento e valutazione da parte dell'Inclusive Framework on BEPS; Internet: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>.

necessità di valutare il superamento di entrambe le soglie dimensionali in relazione all'anno solare "precedente quello in cui sorge il presupposto impositivo".

Tale periodo, per il 2020 (anno di prima applicazione dell'ISD) è l'anno solare 2019. La valutazione delle soglie dimensionali per il 2019, come accennato, oltre al conseguimento di ricavi globali, di qualsiasi natura (più agevolmente determinabili) riguarda anche il conseguimento di ricavi imponibili in Italia, da servizi digitali, per un ammontare superiore a 5,5 milioni di euro. L'imponibilità di detti ricavi deve essere calcolata adottando i criteri di determinazione della base imponibile indicati al punto 3 del provvedimento, che, a loro volta, non possono prescindere dai criteri di collegamento territoriale di cui al punto 4 dello stesso provvedimento. Tanto i primi quanto i secondi sono stati tuttavia completati solo a decorrere dal 1° gennaio 2020 (tramite l'entrata in vigore dei commi 40-bis e 40-ter, dell'articolo 1, della L. n. 145/2018, introdotti dall'articolo 1, comma 678, della L. n. 160/2019).

La richiesta di applicare retroattivamente i citati criteri ai ricavi conseguiti dalle imprese nel 2019, al fine di vagliarne la rilevanza territoriale 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 in contrasto 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, parrebbe in grado di inficiare il periodo di prima applicazione del tributo.

**Paragrafi del documento interessati:** lett. d) "Gruppo"

**Osservazioni/Contributi:**

Il richiamo generale a qualsiasi "sistema nazionale di informativa finanziaria" contenuto nella definizione in bozza, ripresa da quella prevista dalla proposta di direttiva sopracitata (cfr. nota 3), potrebbe condurre a disallineamenti in ragione dell'eventuale adozione di criteri differenziati di inclusione delle entità nella rendicontazione finanziaria del gruppo. Si segnala che utili approfondimenti in merito al perimetro di inclusione delle entità nei gruppi sono stati effettuati, in una cornice distinta ma contestualizzabile, nell'ambito dei lavori intrapresi dall'OCSE<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Report on pillar 2 – par. 2.2.1 – *Definition of group and MNE group*, Internet: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm>

**Paragrafi del documento interessati:** lett. e) “soggetti passivi non residenti tenuti all’identificazione” e lett. f) “soggetti passivi stabiliti in uno Stato non collaborativo”

**Osservazioni/Contributi:**

Si invita a considerare l’opportunità di fare riferimento al concetto di “giurisdizione” in luogo di quello di “Stato” ovvero alla locuzione “Stati o territori”.

Si evidenzia come i rimandi incrociati operati nella definizione di cui alla lettera e) ne complichino la comprensione. La definizione in parola richiama, infatti, i soggetti passivi “*stabiliti in Stati diversi da quelli di cui alla successiva lettera f)*”. La successiva lettera f) cita a sua volta gli Stati diversi “*da uno Stato membro dell’Unione europea o dello Spazio Economico Europeo...*”.

Una lettura sequenziale delle due definizioni impone una duplice individuazione in negativo, qualificando i soggetti tenuti all’identificazione come quelli, non residenti in Italia, ma stabiliti in Paesi membri dell’UE e dello SEE che hanno concluso accordi con l’Italia. Andrebbe valutata dunque l’opportunità di una definizione più lineare in tal senso.

**Paragrafi del documento interessati:** lett. g) “Interfaccia digitale”

**Osservazioni/Contributi:**

La lettera g) in commento definisce sia il concetto di “interfaccia digitale”, sia quello di “interfaccia digitale multilaterale”. Ai fini di una maggiore chiarezza la seconda definizione dovrebbe essere scissa dalla prima e completata.

Le norme istitutive dell’ISD, definendo l’ambito oggettivo con riguardo alle interfacce digitali multilaterali (art. 1, comma 37, lett. b) della L. n. 145/2018), hanno identificato due distinte fattispecie: le interfacce multilaterali che consentono semplicemente agli utenti di essere in contatto e interagire tra loro (“tipo 1”) e quelle che, oltre a consentire il contatto e l’interazione, facilitano anche la fornitura diretta di beni e servizi tra gli utenti (“tipo 2”). La distinzione è esplicitata in maggior dettaglio dall’articolo 1, comma 40, lett. b) della stessa Legge in relazione ai requisiti territoriali per l’imponibilità dei ricavi delle due fattispecie. Andrebbe pertanto valutata l’utilità di chiarire tale differenza anche nella sezione dedicata alle definizioni o, in alternativa, aggiungere la parola “anche” all’inizio dell’ultimo periodo della definizione proposta nell’attuale bozza di provvedimento [...*contenuto digitale con altri utenti, **anche** facilitando le corrispondenti cessioni di beni.*]

**Paragrafi del documento interessati:** lett. i) “Ricavi imponibili”

**Osservazioni/Contributi:**

La definizione qualifica come imponibili i ricavi “percepiti” dai soggetti passivi; le norme istitutive e il presente provvedimento contengono tuttavia riferimenti anche ai ricavi “realizzati” (es. punto 1, lett. b del provvedimento, nonché 5.1 e 6.1) e a quelli “riscossi” (es. punto 3.1 del provvedimento). Ne deriva un’imprecisione terminologica che andrebbe corretta. Qualora l’intento del Legislatore fosse quello di favorire in ogni caso l’applicazione generale di un criterio “di cassa” per l’imponibilità dei ricavi, vale la pena ribadire come tale impostazione possa favorire distorsioni, anche connesse a strategie di differimento temporale della riscossione, che potrebbero riverberarsi negativamente sia sulla valutazione dei requisiti soggettivi (soprattutto per i contribuenti che adottano modelli atti a generare ricavi periodici e si collocano in prossimità delle soglie dimensionali prescritte) così come sul calcolo dell’ammontare dell’imposta dovuta. Con riguardo alla definizione di ricavi imponibili ai fini dell’ISD andrebbero fornite istruzioni ulteriori sull’eventuale applicazione dell’imposta nei casi in cui i servizi imponibili risultino resi in contropartita di elementi non monetari (es scambio di servizi pubblicitari tra imprese).

**Paragrafi del documento interessati:** lett. j) “Utente”

**Osservazioni/Contributi:**

La definizione di utente recata nella bozza di provvedimento sembrerebbe discostarsi da quella prevista dalla più volte citata proposta di direttiva della Commissione europea, che definisce l’utente come “qualsiasi individuo o impresa” (cfr. art. 2 par. 4 della proposta richiamata). Il mero riferimento a “qualsiasi soggetto che si connette” appare ancor più vago in merito all’inclusione tra gli “utenti” anche delle imprese e delle altre entità dotate di personalità giuridica. Si tratta di valutazioni che appaiono dirimenti ai fini applicativi, anche considerando l’oggettiva difficoltà di discernere – in particolare in relazione ai criteri di localizzazione dei ricavi - quando, ai fini dell’ISD, un utente vada considerato persona fisica indipendente, ovvero dipendente di un soggetto giuridico che, a sua volta, potrebbe qualificarsi autonomamente come “utente”. Si osserva, a titolo esemplificativo, come la disciplina vigente - pur escludendo da imposizione i cd. “ricavi infragruppo (art. 1, comma 38)” – non chiarisca il trattamento applicabile ai servizi resi a persone fisiche operanti in qualità di dipendenti delle entità che costituiscono il gruppo (soggetti che potrebbero connettersi, ad esempio, con dispositivi propri, ovvero forniti dal datore di lavoro). Tali aspetti meriterebbero un maggiore approfondimento. Si segnala che nel più recente lavoro di analisi condotto dall’OCSE con riferimento al cd. pillar 1 (cfr. nota 4), i ricavi riconducibili alle



persone fisiche dipendenti del soggetto passivo (o da entità che compongono il medesimo gruppo) vengono indicati come potenzialmente esclusi da imposizione<sup>6</sup>.

**Paragrafi del documento interessati:** lett. k) “Pubblicità mirata”

**Osservazioni/Contributi:**

La definizione di “pubblicità mirata” appare estremamente ampia e atta a creare incertezze applicative. L'impostazione scelta sembrerebbe violare il principio (che si rinviene invece nella più volte richiamata proposta di direttiva comunitaria), secondo il quale l'ISD dovrebbe colpire i soli soggetti che, elaborando i dati degli utenti, conseguono un vantaggio competitivo rispetto a chi, su quegli algoritmi, non può contare.

Si osserva come, per natura, tutti i messaggi pubblicitari implicino elementi di personalizzazione, e come questa sia basata su informazioni (ovvero dati) sull'utenza la cui acquisizione può essere frutto di strategie più o meno attive e/o raffinate da parte di colui che colloca il messaggio ovvero di terzi che agiscono nella medesima filiera. Un messaggio collocato all'interno di un'interfaccia digitale potrebbe, in taluni casi, utilizzare elementi di personalizzazione non diversi, né ulteriori, rispetto a quelli impiegati per la veicolazione dello stesso messaggio con altri mezzi (TV, radio, supporti fisici, etc.). Il ricavo connesso al primo verrebbe tuttavia gravato dall'imposta sulla scorta del mero ricorso al canale digitale, inficiando significativamente il principio di neutralità del prelievo e dunque favorendo l'utilizzo di alcuni canali rispetto ad altri. Al fine di eliminare incertezze applicative andrebbe valutata la possibilità di circoscrivere maggiormente le fattispecie che possono essere considerate incluse nella definizione di “pubblicità mirata” ai fini dell'ISD, integrando la definizione con elementi che consentano di discernere quando la pubblicità digitale possa essere considerata “non mirata”. A tal fine si segnalano gli utili approfondimenti effettuati in ambito internazionale circa i metodi di “profilatura” attiva degli utenti da parte delle imprese operanti nel settore del *digital advertising* e in relazione alla caratterizzazione dei ricavi derivanti dai servizi pubblicitari online (cfr. in particolare Report on pillar 1, par. 310-315 e par. 323-330).

---

<sup>6</sup> Report on pillar 1, box. 2.31 - “other definitions”.

**Paragrafi del documento interessati:** lett. l) “Veicolazione”

**Osservazioni/Contributi:**

La definizione di “veicolazione” non chiarisce il perimetro applicativo dell’imposta per la complessa filiera della pubblicità digitale (si veda al riguardo Report on Pillar 1 – box 2.3 e 2.4 relativi agli Online Advertising Services). Si segnala come la definizione introduce il concetto di “piattaforme web” a sua volta non definito (che parrebbe comunque confluire in quello di “interfaccia digitale”).

Ferma restando la necessità di introdurre definizioni ulteriori, si osserva come, con riferimento alla collocazione di messaggi pubblicitari su interfacce di terzi (come segnalato in passato – cfr. allegati al presente contributo), andrebbe appurato se, in ogni circostanza, il soggetto passivo dell’ISD sia in grado di verificare la sussistenza del collegamento territoriale tra il messaggio pubblicitario e la relativa, effettiva, visualizzazione/interazione da parte di utenza localizzata in Italia (rilevante ai fini dell’applicazione dei criteri di determinazione della base imponibile e di collegamento territoriale) e ciò considerando la possibilità che (soprattutto in caso di mera visualizzazione e non anche di interazione attiva tra l’utente ed il messaggio collocato), le informazioni puntuali rilevanti (indirizzo IP, dati di geolocalizzazione del dispositivo utilizzato dall’utente, etc.), qualora accessibili, potrebbero essere nella sola disponibilità del soggetto terzo proprietario dell’interfaccia, eventualmente non qualificabile come soggetto passivo dell’ISD.

## 2.1 AMBITO APPLICATIVO ED ESCLUSIONI

**Paragrafi del documento interessati:** 2.1 – 2.3

**Osservazioni/Contributi:**

Preme evidenziare come la sezione si limiti a replicare le esclusioni già sancite dalla normativa istitutiva dell’imposta (in particolare dall’art. 1, comma 37-bis) precisando, in aggiunta, che risultano al di fuori del perimetro applicativo anche le “prestazioni di servizi accessori” alle fattispecie escluse, senza tuttavia esplicitare cosa debba intendersi con tale dicitura. Si ritiene necessario individuare con chiarezza i servizi accessori esclusi dalla base imponibile per evitare il rischio di una doppia imposizione per quegli operatori che offrono diverse tipologie di servizi, anche al fine di evitare futuri contenziosi.

Si ribadisce come l’assenza di coordinamento tra le esclusioni stabilite dal Legislatore possa generare una molteplicità di conflitti interpretativi favoriti dall’oggettiva complessità dei modelli di business digitali con effetti deleteri e distorsivi sull’applicazione dell’imposta.

A titolo di esempio, si osserva come le esclusioni di cui al punto 2.2 lett. a) e b), se non adeguatamente corredate da indicazioni operative, possano favorire la transizione verso

modelli che, anche nell'ambito dei servizi di intermediazione digitale, prevedono l'acquisizione temporanea, da parte dei gestori delle interfacce, di diritti sui beni e servizi oggetto di scambio (sul punto si veda Report on pillar 1 - box 2.12).

Le medesime norme di esclusione parrebbero interagire in maniera complessa anche con la possibilità che il bene o servizio fornito in via diretta (il cui ricavo risulterebbe dunque escluso) si sovrapponga al concetto di messa a disposizione di un'interfaccia digitale che origina ricavi imponibili: tale eventualità potrebbe presentarsi, ad esempio, per i software funzionali all'*online gaming* (si segnalano sul punto le considerazioni contenute nel Report on pillar 1 – box 2.16).

In via incidentale si segnala anche la necessità di chiarire il rapporto tra l'ISD e la fornitura in Italia di servizi digitali, erogati in contesti già strettamente regolamentati non inclusi nell'elencazione di cui al comma 37-bis, quali il settore del gioco legale (con particolare riguardo alla fattispecie imponibile attinente alle interfacce multilaterali che consentono agli utenti di interagire).

Si rinvia ai documenti allegati (in particolare All. 3) per ulteriori considerazioni su alcune delle numerose fattispecie che prospettano criticità applicative anche in ragione delle esclusioni elencate.

### 3.1 BASE IMPONIBILE E DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

**Paragrafi del documento interessati:** 3.4

**Osservazioni/Contributi:**

Con riferimento all'esclusione dei corrispettivi derivanti dalla messa a disposizione di interfacce che facilitano la vendita di prodotti soggetti ad accisa (punto 3.4) andrebbe chiarito se la stessa sia rivolta a specifiche realtà o riguardi, invece, nel complesso ogni interfaccia digitale (comprese quelle multilaterali di intermediazione) in grado di agevolare la cessione di detti prodotti, pur non avendo tale finalità esclusiva. Si sottolinea come il rimando all'articolo 1, par. 1, della direttiva 2008/118/CE operato dalla norma istitutiva e dalla bozza di provvedimento includa i prodotti energetici e l'elettricità come anche i prodotti alcolici ed i tabacchi. Anche in questo caso si ritiene utile sottolineare la necessità di chiarire la formula adottata dal Legislatore laddove dispone la verifica di un "collegamento diretto e inscindibile" dei ricavi esclusi con il volume o il valore delle vendite di prodotti soggetti ad accisa.

**Paragrafi del documento interessati:** 3.5

### **Osservazioni / Contributi**

Si stabilisce che la fattispecie imponibile relativa alla veicolazione di pubblicità sulle interfacce digitali ricomprenda sia i ricavi dei soggetti passivi che collocano il contenuto sui siti di soggetti terzi, sia i corrispettivi percepiti dai soggetti passivi che ospitano sui siti web tale contenuto pubblicitario.

Si evidenzia preliminarmente come il riferimento al “sito web” contenuto nella disposizione andrebbe sostituito, per completezza, con quello di “interfaccia digitale” (alla cui gamma, in base alle definizioni rese, appartengono anche i siti web).

Il punto in commento lascia comunque presagire un approccio parziale e fuorviante alla complessa filiera della pubblicità digitale, ed apre alla possibilità che l’ISD generi doppie imposizioni ed effetti a cascata (in ragione della sua connotazione come imposta monofase).

Si evidenzia come tale eventualità sia stata presa in considerazione nella più volte citata proposta di direttiva comunitaria (art. 3, par. 3 e relativi considerando) laddove si specifica che, qualora l’entità che fornisce il servizio pubblicitario e quella che possiede l’interfaccia digitale non coincidano (eventualità invero ricorrente), debba essere considerato imponibile il solo ricavo conseguito della prima e ciò dovrebbe valere anche quando il proprietario dell’interfaccia si configuri a sua volta come soggetto passivo dell’ISD, caratteristica che potrebbe essere acquisita – si osserva – anche in relazione a categorie di ricavi imponibili diverse da quelle relative alla pubblicità digitale.

Si ritiene opportuno segnalare in questo contesto la necessità di chiarire gli effetti di eventuali interazioni e/o sovrapposizioni tra le regole di determinazione dei ricavi imponibili per la fornitura di servizi pubblicitari online e quelle applicabili ai ricavi conseguiti mediante la messa a disposizione di interfacce il cui scopo è l’intermediazione nel mercato pubblicitario (*supply-side platforms, demand-side platforms e AD exchanges*).

### **Paragrafi del documento interessati: 3.6**

#### **Osservazioni / Contributi**

La formula adottata dal Legislatore volta ad escludere i ricavi derivanti dalla “*cessione di beni o della prestazione di servizi che costituiscono, sul piano economico, operazioni indipendenti dall’accesso e dall’utilizzazione del servizio digitale*” (punto 3.6) richiede un maggior dettaglio esplicativo, anche mediante apposita definizione, essendo dirimente al fine di una corretta individuazione dei presupposti impositivi. Andrebbe in particolare specificato se tale formula possa riferirsi al fatto che non sono considerati in linea generale imponibili ai fini dell’ISD i ricavi conseguiti dai soggetti che effettuano le operazioni

intermediate dalle interfacce digitali (ad esempio, il compenso dei riders o dei ristoranti nelle interfacce multilaterali di food delivery, quello dei drivers nei servizi di ride-sharing, etc., precisazione che sembrerebbe in ogni caso in contrasto con i requisiti dimensionali dell'ISD) ovvero se la formula definita nel provvedimento disciplini situazioni diverse, indicando in tal caso quali. Si rinvia sul punto alle osservazioni fornite nell'allegato III.

**Paragrafi del documento interessati: 3.7**

#### **Osservazioni / Contributi**

Il punto in commento richiama l'imponibilità dei ricavi derivanti dalla trasmissione a titolo oneroso (cd "monetizzazione") di dati ottenuti dalle attività degli utenti sulle interfacce digitali. Si osserva, al riguardo, che date le attuali ampie definizioni di "utente" e di "interfaccia digitale" sembrerebbero incluse nella fattispecie imponibile una gran varietà di operazioni di trasferimento oneroso di informazioni. Tale ampia inclusione solleva criticità applicative che andrebbero risolte.

Il riferimento è, ad esempio, alle situazioni in cui l'utente generatore dei dati oggetto di trasferimento oneroso risulti essere un'impresa. In tal caso sembrerebbe possibile qualificare a pieno titolo come "dati-utente" anche quelli - generati e raccolti tramite interfacce digitali - ma relativi a macchinari e altri prodotti industriali che compongono il patrimonio dell'impresa.

La possibilità di applicare un'imposta sui ricavi derivanti dal trasferimento tra imprese di simili informazioni - come segnalato in passato da Confindustria - potrebbe incidere negativamente sulle dinamiche di transizione del sistema produttivo verso modelli industriali più avanzati (industria 4.0). Con riferimento all'utilità di considerare imponibili i trasferimenti di dati relativi a macchinari e altri prodotti industriali contenenti componenti digitali si rinvia alle utili considerazioni effettuate in sede internazionale (report on pillar 1 - box 2.28); nel medesimo contesto si segnala l'utilità, anche ai fini applicativi dell'ISD, delle riflessioni compiute con riferimento ai dati raccolti dagli utenti persone fisiche mediante beni interconnessi (*Internet of Things*).

**Paragrafi del documento interessati: 3.9 - 3.11**

#### **Osservazioni / Contributi**

I punti da 3.9 a 3.11 ribadiscono le regole di calcolo della base imponibile con riferimento alle quattro categorie di ricavi rilevanti individuate dalla disciplina istitutiva dell'ISD<sup>7</sup>.

Come già evidenziato (si vedano al riguardo gli allegati al presente contributo), dette regole risultano di difficile applicazione e appaiono inclini a generare criticità valutative connesse alla difficoltà di vagliare, in maniera puntuale e consona al profilo temporale dell'imposta, i requisiti di collegamento territoriale individuati dal Legislatore (di cui ai punti 4.1 e ss del provvedimento in consultazione, trattati nel seguito).

A titolo esemplificativo, si segnala come, con riferimento ai ricavi imponibili delle interfacce multilaterali di intermediazione (punto 1, lett. h) ii) e 3.10 del provvedimento) si richieda di calcolare la porzione di *“operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi”*, realizzate nell'anno solare, per le quali *“uno degli utenti dell'interfaccia digitale è localizzato nel territorio dello Stato”*.

Tale formula appare imprecisa, ad esempio, nel riferimento alla “consegna” dei beni; poiché presuppone che le informazioni rilevanti al fine del calcolo (il numero di consegne per quanto riguarda le cessioni di beni tra utenti terzi intermedie da un'interfaccia multilaterale) siano sempre nella disponibilità del soggetto passivo dell'ISD (che in tal caso è identificato nel gestore dell'interfaccia multilaterale).

Andrebbe chiarito se con tale formula si sia al contrario inteso prescrivere una presunzione generale di avvenuta consegna per tutte le operazioni di cessione di beni “concluse” sulle interfacce e per le quali i gestori abbiano percepito un ricavo.

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 siffatto approccio possa produrre effetti distorsivi particolarmente gravi, generando doppie

---

<sup>7</sup> Nel dettaglio, 1) veicolazione di pubblicità digitale mirata, 2) messa a disposizione di interfacce multilaterali che facilitano la cessione di beni e la prestazione di servizi tra utenti, 3) messa a disposizione di interfacce multilaterali diverse da quelle precedenti e 4) monetizzazione dei dati utente.



imposizioni sui ricavi derivanti dalla medesima operazione in giurisdizioni diverse dotate di Imposte sui Servizi Digitali.

Infatti, qualora il ricavo del gestore dell'interfaccia sia frutto dell'intermediazione di un'operazione tra utenti "localizzati" in due Paesi dotatisi di Digital Service Tax, aventi la medesima regola di rilevanza territoriale qui in commento (la localizzazione di un'utente – indipendentemente dal suo ruolo determina l'imponibilità dell'intero ricavo) detto ricavo risulterebbe rilevante nella base imponibile di entrambi i Paesi, con conseguenti impatti negativi sulle dinamiche di sviluppo dei mercati e sulla circolazione dei servizi (in particolare del mercato unico digitale). La possibile duplicazione d'imposta richiamata parrebbe verificarsi, ad esempio, per il tributo in esame e l'imposta analoga oggi vigente in Francia.

Con riferimento alle interfacce multilaterali diverse da quelle che agevolano la fornitura di beni e servizi tra utenti (punto 1, lett. h) ii) e 3.10 del provvedimento), va segnalato come le regole di determinazione della base imponibile richiedano di calcolare quanti utenti dispongano di un conto aperto nel territorio dello Stato e lo utilizzino durante l'anno solare per accedere ai servizi offerti dell'interfaccia. Tale calcolo dovrebbe essere svolto in funzione dei criteri di localizzazione (di cui al punto 4.3) che danno rilevanza alla disponibilità di conti aperti utilizzando un dispositivo nel territorio dello Stato. La disciplina dell'ISD sembra dunque cristallizzare *sine die* la verifica del collegamento territorialmente rilevante nel momento dell'apertura del conto, elemento che potrebbe favorire strategie elusive.

Un'ulteriore puntualizzazione è opportuna con riguardo ai ricavi derivanti dalla monetizzazione dei dati utente (punto 1, lett. h) iii) e 3.10 del provvedimento). Per il calcolo della base imponibile di questa fattispecie è disposta la verifica della porzione di utenti i cui dati "venduti parzialmente o totalmente e trasmessi nell'anno solare", siano stati generati o raccolti durante la consultazione dell'interfaccia con dispositivi localizzati in Italia.

Andrebbe chiarito, al riguardo, se debbano essere considerati nel calcolo i soli ricavi realizzati (o riscossi?) a fronte di dati trasmessi nell'anno solare oppure se l'imponibilità dei ricavi debba, ad esempio, essere differita qualora il realizzo (o la riscossione?) avvenga in un periodo diverso da quello di trasmissione dei dati. In aggiunta andrebbe precisato se concorrano a formare la base imponibile solo i ricavi legati alla prima trasmissione dei dati raccolti e generati direttamente dagli utenti sull'interfaccia o se sia invece tassabile ogni ricavo derivante da trasmissioni successive di tali informazioni tra soggetti indipendenti.

In questo secondo caso va segnalato come al moltiplicarsi delle cessioni si verifichi un allontanamento dal fatto generatore e dunque dalla possibilità di appurare la connessione territoriale con il nostro paese (e ciò ammesso che anche l'informazione rilevante in merito al collegamento territoriale venga conservata e trasmessa nei vari passaggi, eventualità tutt'altro che certa).

È dubbio se l'ISD riguardi la sola trasmissione di dati, così come generati e raccolti sulle interfacce, oppure se si estenda anche alle elaborazioni di tali dati e quale sia in tal caso l'eventuale soglia di rilevanza/esclusione

Poiché potrebbero essere oggetto di monetizzazione anche dati raccolti dagli utenti prima dell'entrata in vigore della disciplina dell'ISD preme segnalare come le informazioni utili al riscontro del collegamento territoriale possano risultare in tali circostanze assenti o incomplete. Tale eventualità, non imputabile ai soggetti passivi, potrebbe comunque incidere sull'applicabilità dell'ISD. In ogni caso le norme parrebbero prescrivere una rilevanza fiscale implicita dei dati generati dagli utenti (non meglio circoscritti) ventilando un obbligo di memorizzazione e conservazione (anche in contrasto con la prassi operativa) per periodi consoni ad eventuali accertamenti. Si tratta di aspetti cruciali che andrebbero esplorati in dettaglio ma su cui il provvedimento in esame non si esprime.

## 4.1 CRITERI DI COLLEGAMENTO CON IL TERRITORIO DELLO STATO

**Paragrafi del documento interessati:** 4.1 – 4.5

### **Osservazioni / Contributi**

Si segnala come il termine “dispositivo” (4.1) appaia particolarmente rilevante nell'architettura del tributo e meriterebbe dunque ulteriore analisi e definizione, così come andrebbe chiarita la portata del riferimento agli altri metodi di geolocalizzazione adottabili per la verifica del presupposto territoriale in assenza dell'indirizzo IP (punto 4.5); riferimento che sembrerebbe conferire all'Amministrazione un ampio margine di discrezionalità su uno degli elementi fondamentali dell'imposta, ad oggi ancora indefinito.

Nel rinviare in linea generale alle osservazioni già rese in passato nei documenti allegati sulle criticità derivanti dall'indicazione dell'indirizzo IP, quale fattore dirimente per sancire il legame territoriale tra utenti, dispositivo e giurisdizione; ci si limita in questa sede a ribadire come l'indirizzo IP vada ricompreso nella gamma dei dati personali degli utenti, oggetto di tutele specifiche di trattamento, disposte anche da fonti comunitarie, il cui rispetto è richiamato dalla normativa istitutiva dell'ISD (comma 40-bis).

Simili considerazioni potrebbero essere estese ad altri metodi di geolocalizzazione (quali ad esempio la geolocalizzazione in tempo reale tramite GPS). L'indirizzo IP, oltre a non poter essere imputato pacificamente alla disponibilità dei soggetti passivi, non appare peraltro integrare quei requisiti di certezza e stabilità che dovrebbero sottendere uno degli elementi



fondamentali dell'imposta, essendo nei fatti agevolmente manipolabile dagli utenti (ad esempio, attraverso il ricorso a *virtual private networks* - VPNs).

Si segnala come l'OCSE abbia recentemente svolto utili considerazioni in merito alla praticabilità del ricorso all'indirizzo IP degli utenti ovvero di altri criteri di localizzazione dei ricavi derivanti dalla fornitura degli ADS nella cornice dei lavori inerenti il più volte citato Pillar 1 (in particolare par. 4 – Revenue sourcing rules).

## 5.1 VERSAMENTO, OBBLIGHI DICHIARATIVI, STRUMENTALI, RESPONSABILITA' SOLIDALE

Con riferimento alle sezioni del provvedimento che fanno capo ai punti 5, 6, 7 e 8 si ribadiscono in principio i dubbi attinenti al difetto di giurisdizione e di coercibilità insito nelle disposizioni normative dell'ISD da cui scaturiscono gli obblighi prefigurati in capo ai potenziali contribuenti, in particolare, con riferimento ai soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione in Italia, eventualmente stabiliti in Stati o territori non collaborativi.

Nei confronti di tali soggetti la natura dell'imposta quale obbligazione *ex lege*, la cui effettività poggia in ultima istanza sull'esercizio di un potere coercitivo da parte dell'autorità costituita, parrebbe regredire alla prospettiva di un mero contributo rimesso alla volontarietà e dunque all'adempimento spontaneo da parte dei soggetti interessati, di fatto non sottoposti alla giurisdizione italiana, neanche in relazione alla messa a disposizione di elementi informativi utili a verificare la soggettività. Tale circostanza di fatto non parrebbe scalfita dalla previsione (punto 9 del provvedimento, che ribadisce quanto stabilito dall'art. 1, comma 43, della L. n. 145/2018) di un'obbligazione solidale dei soggetti residenti appartenenti ad un gruppo che integra i requisiti soggettivi dell'imposta (peraltro diversi da quelli residenti in Stati o territori non collaborativi). Tale solidarietà parrebbe riferibile, in ultima analisi, ai soli obblighi di versamento e non anche agli obblighi di autoliquidazione e a quelli contabili funzionali alla stessa, che le entità residenti potrebbero non essere in grado di assolvere.

A tale riguardo andrebbe chiarito dunque se sussistono i presupposti atti a consentire all'Amministrazione finanziaria un'applicazione del tributo omogenea e conforme ai principi costituzionalmente garantiti di eguaglianza e capacità contributiva per tutti gli operatori che interagiscono con il mercato italiano.

Il possibile *vulnus* esposto alimenta le più serie preoccupazioni sui possibili effetti negativi dell'imposta (richiamati in premessa). L'ISD parrebbe infatti incline ad incidere asimmetricamente, sui soli operatori residenti, in funzione della presenza di un legame fiscalmente rilevante preesistente con il nostro Paese, frustrando la ratio che ha ispirato del Legislatore nell'introduzione del tributo.

Il più immediato effetto di tale distorsione è rinvenibile nell'imminente scadenza del termine di versamento e dichiarazione dell'imposta e prima ancora nell'assolvimento degli obblighi contabili, la cui efficacia è stata disposta, dalle norme vigenti già a decorrere dal 1° gennaio 2020, con cadenza mensile, ma il cui completamento amministrativo è ancora pendente.