

### **Imposta sui servizi digitali – Art. 1, comma 678**

Il comma 678 opera un'ampia riscrittura della disciplina dell'imposta sui servizi digitali (ISD), introdotta dalla Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di Bilancio 2019, art. 1, commi 35 e ss.), di fatto mai entrata in vigore a causa della mancata emanazione delle relative disposizioni attuative. Le modifiche introdotte ridefiniscono il perimetro e le modalità applicative dell'imposta e, contestualmente, sopprimono la necessità di darle attuazione mediante norme di rango secondario. La decorrenza dell'ISD viene di conseguenza fissata per legge dal 1° gennaio 2020, predisponendo una clausola di abrogazione dell'intera disciplina inescabibile al recepimento in Italia degli esiti del negoziato internazionale in corso in materia di tassazione dell'economia digitalizzata.

Nel dettaglio, la lettera a) del comma 678, integrando il comma 35-*bis* nella precedente disciplina dell'ISD del 2018, stabilisce che l'imposta abbia cadenza annuale, rendendola applicabile ai ricavi derivanti dai servizi imponibili (di cui all'art. 1, comma 37, della richiamata Legge di Bilancio 2019)<sup>18</sup> conseguiti dai soggetti passivi nell'arco dell'anno solare. Coerentemente il comma 41 della disciplina dell'ISD viene rettificato precisando che l'aliquota del 3% si applichi all'ammontare dei ricavi imponibili conseguiti nell'anno (cfr. lettera f) del comma 678 in commento).

Correggendo il comma 36, la successiva lettera b) della disposizione in commento prevede che i requisiti dimensionali per l'assoggettamento all'imposta<sup>19</sup> – che restano invariati – debbano essere valutati con riferimento all'anno solare precedente a quello di riferimento.

La lettera c) aggiunge il comma 37-*bis*, recante un'elencazione di fattispecie escluse

---

<sup>18</sup> Si ricorda, che i citati servizi imponibili concernono la veicolazione mediante interfacce digitali di pubblicità mirata agli utenti, la messa a disposizione di interfacce digitali di intermediazione e massa in contatto degli utenti, e la trasmissione dei dati raccolti dagli utenti mediante interfacce digitali (rispettivamente lettera a), b) e c) del comma 37).

<sup>19</sup> Ai sensi del citato comma 36 sono soggetti passivi dell'imposta le imprese che conseguono, singolarmente o a livello di gruppo, ricavi ovunque prodotti superiori a 750 milioni di euro e ricavi da servizi imponibili prestati in Italia per ammontare superiore a 5,5 milioni.

dall'imposta; sono dunque qualificati non imponibili i ricavi derivanti da:

1. fornitura diretta di beni e servizi nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale;
2. fornitura diretta di beni o servizi ordinati sul sito web del fornitore degli stessi, quando questi non agisce da intermediario;
3. fornitura diretta agli utenti, mediante interfaccia dedicata, di contenuti digitali, servizi di comunicazione o di pagamento;
4. messa a disposizione di un'interfaccia digitale utilizzata per gestire specifici servizi bancari e finanziari, riferibile nello dettaglio a:
  - a. sistemi di regolamenti interbancari o di consegna di strumenti finanziari (previsti dal Testo Unico Bancario (TUB) – Decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385);
  - b. piattaforme di negoziazione o sistemi di negoziazione degli internalizzatori sistematici (di cui all'articolo 1, comma 5-*octies*, del Testo Unico Finanziario (TUF) – Decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58);
  - c. attività di consultazione degli investimenti partecipativi e servizi di intermediazione nel finanziamento partecipativo, se facilitano la concessione di prestiti;
  - d. sedi di negoziazione all'ingrosso (di cui all'articolo 61, lettera e) del TUF);
  - e. controparti centrali (di cui all'articolo 1, comma 1, lettera w-*quinquies*) del TUF);
  - f. depositari centrali (di cui all'articolo 1, comma 1, lettera w-*septies*) del TUF);
  - g. altri sistemi di collegamento soggetti ad autorizzazione e sorveglianza di un'autorità che assicuri sicurezza, qualità e trasparenza delle transazioni relative a strumenti finanziari, prodotti di risparmio o altre attività.
5. cessione di dati da parte dei soggetti che forniscono i servizi di cui alla precedente lettera d);
6. attività di organizzazione e gestione di piattaforme telematiche per lo scambio di energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali, dei carburanti, nonché la trasmissione dei dati raccolti e ogni altra attività connessa.

La lettera d) del comma 678, aggiunge poi il comma 39-*bis* alle disposizioni varate lo scorso anno, precisando che, per le interfacce multilaterali (che agevolano o meno la fornitura di beni o servizi tra utenti, ex comma 37, lettera b) dell'articolo 1, della L. n. 145/2018), deve considerarsi imponibile l'insieme dei corrispettivi versati dagli utenti per l'utilizzo dell'interfaccia, ad eccezione dei corrispettivi relativi alla cessione di beni o alla

prestazione di servizi che, sul piano economico, costituiscono operazioni indipendenti dall'accesso e dall'utilizzo del servizio imponibile.

Con il nuovo comma 39-*ter* (anch'esso aggiunto dalla lettera d) del comma 678) si dispone, altresì, l'esclusione dall'imposta dei corrispettivi di interfacce digitali che facilitano la vendita di prodotti soggetti ad accisa (ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2008/118/CE), qualora vi sia un collegamento diretto e inscindibile con il volume o il valore delle vendite.

Colmando un'ulteriore lacuna nella precedente normativa, la lettera e) introduce il comma 40-*bis*, per stabilire a quali condizioni un dispositivo si ritiene localizzato nel territorio dello Stato<sup>20</sup>. A tal fine è sancita la rilevanza – in via principale – dell'indirizzo IP (Internet Protocol) del dispositivo utilizzato dall'utente, lasciando aperta la possibilità di ricorrere ad altre modalità di geolocalizzazione, fermo restando il rispetto delle regole relative al trattamento dei dati personali.

Sempre la lettera e) del comma 678 del presente DdL Bilancio, prevede l'introduzione del comma 40-*ter*, ai sensi del quale, in caso di fornitura in Italia di un servizio imponibile l'ammontare dei ricavi tassabili è calcolato con approccio formulare: moltiplicando il totale dei ricavi da servizi digitali, ovunque conseguiti dal fornitore, per la percentuale rappresentativa dei servizi imponibili riferibili al territorio Italiano. L'individuazione di tale percentuale è regolata per le diverse fattispecie come segue:

- nel caso dei servizi di pubblicità mirata (comma. 37, lettera a)), in proporzione dei messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale sulla scorta dei dati relativi ad utenti che consultano tale interfaccia dall'Italia;
- nel caso delle interfacce multilaterali che operano intermediazione per lo scambio di beni o servizi tra utenti (comma 37, lettera b) - prima tipologia) in proporzione alle operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi in cui uno degli utenti dell'interfaccia risulti localizzato in Italia;
- nel caso di interfacce multilaterali diverse da quelle dal punto precedente (ovvero quelle

---

<sup>20</sup> Si ricorda che ai fini dell'ISD i ricavi da servizi digitali sono considerati imponibili se l'utente del relativo servizio è localizzato nel territorio dello Stato. Ai fini della localizzazione dell'utente rileva la localizzazione del dispositivo utilizzato da questi per la fruizione del servizio digitale (cfr. art. 1, comma 40, della L. n. 145/2018).

che, pur consentendo l'interazione tra utenti, non agevolano la cessione di beni o la prestazione di servizi (comma 37, lettera b) – seconda tipologia)), in proporzione al numero di utenti che dispongono di un conto (account), aperto in Italia, che dia loro accesso a tutti o a parte dei servizi dell'interfaccia, e che abbiano utilizzato l'interfaccia nell'anno solare di riferimento;

- nel caso dei servizi riguardanti la trasmissione dei dati raccolti dagli utenti (comma 37, lettera c)) in proporzione al numero di utenti per i quali, tutti o parte dei dati monetizzati, sono stati generati o raccolti durante la consultazione delle interfacce dall'Italia.

La lettera g) del comma 678 modifica i termini di versamento e dichiarazione dell'imposta, sostituendo il comma 42 della precedente disciplina. I soggetti passivi sono chiamati a versare l'ISD entro il 16 febbraio dell'anno solare successivo a quello di applicazione (dunque 16 febbraio 2021 per l'anno di prima applicazione). La presentazione della dichiarazione annuale dei ricavi imponibili deve invece avvenire entro il 31 marzo dello stesso anno. Per l'assolvimento dei sopracitati adempimenti, i gruppi nominano una singola società appartenente al gruppo.

Con la lettera h) viene aggiunto un periodo al comma 43, contenente le modalità applicative dell'ISD per le imprese che – pur integrando i presupposti d'imposta – risultino non fiscalmente residenti in Italia, prive di stabile organizzazione e sprovviste di un numero identificativo ai fini IVA. Viene confermata la necessità per detti soggetti di richiedere all'Agenzia delle Entrate un numero identificativo ai fini dell'ISD (con modalità da definire con provvedimento direttoriale). Inoltre, tali entità sono ora tenute alla nomina di un rappresentante fiscale in Italia, qualora risiedano in Paesi diversi da quelli UE o SEE, privi di accordi con l'Italia per la cooperazione amministrativa e per il recupero dei crediti fiscali. È confermata la disposizione che prevede, per le obbligazioni derivanti dall'ISD, la responsabilità solidale di altre imprese residenti appartenenti al medesimo gruppo dell'entità eventualmente inadempiente (articolo 1, comma 43, ultimo periodo delle L. n. 145/2018).

Ulteriori adempimenti sono posti a carico dei soggetti passivi dalla lettera i) del comma 678. Il neo introdotto comma 43-*bis* richiede, infatti, che detti soggetti mantengano un'apposita contabilità per rilevare – mensilmente – le informazioni sui ricavi derivanti

dai servizi imponibili e quelle funzionali al calcolo delle quote di detti ricavi attribuibili all'Italia (proporzioni di cui al comma 40-ter), avendo cura di convertire in euro gli incassi mensili in divisa diversa (utilizzando il tasso ufficiale della GUUE del primo giorno del mese di incasso).

Viene eliminata la necessità di emanare un decreto ministeriale di attuazione, stante l'abrogazione del comma 45 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2019 – che prevedeva tale misura (disposta dalla lettera l).

La decorrenza della nuova ISD è fissata per legge dal 1° gennaio 2020 dal neo introdotto comma 47 (lettera m)).

La lettera n), in chiusura, prevede una clausola abrogativa (*sunset clause*) valevole per l'intera disciplina dell'ISD, con decorrenza dalla data di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno dagli accordi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale.

**Osservazioni:** *Le norme in commento operano una sostanziale riscrittura dell'imposta sui servizi digitali (ISD) orientata al superamento delle notevoli criticità che ne hanno caratterizzato il percorso attuativo. Il Legislatore, con il nuovo intervento, ha inteso colmare, con norme di rango primario, le lacune che nelle precedenti versioni della disciplina erano state rimesse a decreti interministeriali, mai emanati, disponendo un'applicazione immediata dell'imposta, già a partire dal 1° gennaio pv; sebbene il versamento e gli oneri dichiarativi a carico dei soggetti passivi siano stati posposti al primo trimestre del 2021.*

*Prima di fornire considerazioni di dettaglio sulle novità introdotte, è opportuno richiamare il delicato contesto in cui l'azione del Legislatore nazionale si colloca. Negli ultimi anni gli sforzi della comunità internazionale per addivenire ad un adeguamento della fiscalità a fronte dei processi di globalizzazione e digitalizzazione dell'economia hanno subito una forte accelerazione. In particolare, le sfide fiscali dell'economia digitalizzata sono divenute il cardine attorno al quale ruota una possibile revisione dei principi fondanti dell'attuale sistema impositivo internazionale, quali quelli che regolano*

*il nesso (concetto di stabile organizzazione) e l’allocazione dei profitti (arm’s length principle). Nel complesso la revisione impatterebbe il riparto dei poteri impositivi degli Stati, con effetti non ancora esplorati in dettaglio.*

*Parallelamente a tali lavori, la necessità di individuare risposte rapide per far fronte alla crescente pressione pubblica e politica in merito agli squilibri fiscali internazionali, soprattutto quelli legati alla tassazione dei business model maggiormente digitalizzati, ha spinto alcuni Paesi ad esplorare soluzioni alternative, tra cui l’imposizione, nel perimetro nazionale, dei ricavi lordi conseguiti dalle multinazionali di grandi dimensioni operanti nel settore digitale.*

*Come più volte evidenziato da Confindustria, simili interventi, che ovviamente annoverano l’imposta in commento, devono essere considerati in subordine rispetto: in primo luogo, alla ricerca di una soluzione globalmente condivisa, che agisca in coerenza con l’inderogabile principio della tassazione dei profitti delle imprese (e non dunque dei ricavi<sup>21</sup>); e in secondo luogo, ad una soluzione di respiro europeo, che coordini l’azione di tutti, o del maggior numero possibile, di Stati membri.*

*Ciò detto, preme richiamare l’attenzione sulla rapidità con cui nell’ultimo biennio è avanzato il negoziato internazionale in sede G20/OCSE per definire un adeguamento della fiscalità alla digitalizzazione condivisibile dagli oltre 130 Paesi che vi partecipano nel perimetro dell’Inclusive Framework on BEPS. In particolare, il 2019 ha visto la delimitazione del campo di azione con l’articolazione dei lavori in due “pilastri”. Il primo (Pillar I) dovrebbe condurre, già nel primo trimestre del 2020, ad una proposta concreta di modifica delle regole di nesso e di allocazione dei profitti per le imprese multinazionali, anche operanti nel settore digitale. Il secondo (Pillar II) affronta la delicata questione della definizione di un livello di tassazione minima globale per le imprese con dimensione transazionale, anche in questo caso sviluppi concreti sono attesi nei prossimi mesi<sup>22</sup>.*

<sup>21</sup> Per una trattazione puntuale delle potenziali ricadute negative di una tassazione dei ricavi lordi delle imprese digitali si rinvia al capitolo 6 del rapporto OCSE Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>).

<sup>22</sup> Per una ricostruzione dei lavori condotti in sede OCSE si rinvia al position paper “Principi fiscali internazionali e digitalizzazione dell’economia” pubblicato dall’Area Politiche Fiscali il 25 giugno 2019. Con

*In questo fervente scenario si innestano alcuni irrigidimenti politici provocati dalla decisione di diversi Paesi di varare, medio tempore, imposte sui servizi digitali. In particolare, preme segnalare che a seguito dell'introduzione in Francia di una digital service tax ("Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique"), gli Stati Uniti hanno avviato un'indagine (sulla base di disposizioni nazionali ed in particolare della section 301 del Trade Act 1974) che ha condotto il 2 dicembre us il Rappresentante per il Commercio (USTR) a concludere in favore della natura discriminatoria dell'imposta francese per le società statunitensi. Di conseguenza gli Stati Uniti hanno deciso di avviare una procedura interna per l'applicazione, in ritorsione, di dazi commerciali ad valorem aggiuntivi del 100% su talune importazioni francesi, fino ad un controvalore di 2,5 miliardi di dollari.*

*Nel medesimo contesto l'USTR ha annunciato la possibilità di avviare una simile indagine sulle imposte sui servizi digitali introdotte dall'Italia, dall'Austria e dalla Turchia<sup>23</sup>. Si segnala che tale dichiarazione è avvenuta con riferimento alla disciplina previgente le modifiche in commento.*

*Peraltro, la disciplina italiana, anche alla luce del nuovo corpus normativo, appare per diversi aspetti disallineata rispetto all'omologa disciplina francese<sup>24</sup>. Le tensioni commerciali più recenti potrebbero incidere anche sul negoziato internazionale in corso*

---

riferimento agli sviluppi più recenti si rimanda, per quanto concerne il primo pilastro, al documento di consultazione relativo alla proposta per un "Approccio Unificato" avanzata dal segretariato OCSE il 12 novembre 2019 (Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One - <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>) e con riferimento al secondo pilastro al documento di consultazione per una proposta globale anti erosione (GLOBE) dell'8 novembre (Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") - <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>) Si segnala che in entrambi i casi il processo di consultazione degli stakeholder ha prodotto numerosi contributi, consultabili sul portale istituzionale dell'OCSE.

<sup>23</sup> La documentazione relativa al caso è reperibile sul sito istituzionale dello USTR <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-frances-digital-services-tax>.

<sup>24</sup> Preme segnalare in particolare l'applicazione retroattiva dell'imposta francese, di fatto varata a marzo 2019 ma con effetti a decorrere dal 1° gennaio del medesimo anno, elemento sottolineato nella relazione dell'USTR. Detta imposta appare difforme rispetto a quella italiana anche con riferimento al perimetro soggettivo, poiché il requisito dimensionale di 750 milioni di euro di ricavi annui è riferito ai soli ricavi da servizi imponibili, ovunque forniti, circostanza che restringerebbe ulteriormente il novero dei soggetti passivi a discapito delle grandi imprese di origine statunitense (l'imposta francese prevede altresì una soglia di ricavi nazionali superiore a quella italiana pari a 25 milioni di euro).



*in sede OCSE<sup>25</sup> favorendo rallentamenti che potrebbero condurre alla definitiva frammentazione dello scenario fiscale globale in un coacervo di normative nazionali settoriali sui servizi digitali.*

*Relativamente all'ISD italiana, come modificata dalle disposizioni in commento, il Legislatore sembra voler favorire la via negoziale stabilendo che l'incidenza dell'imposta sulle imprese (versamento e dichiarazione) sia in larga misura posticipata al primo trimestre del 2021 (fatta eccezione per gli oneri contabili da adempiere mensilmente). Tale dilazione – legata alla nuova natura annuale, e non più trimestrale dell'ISD – consentirebbe all'Italia di salvaguardare gli equilibri di bilancio (ascrivendo il gettito atteso dall'imposta, stimato dalla RT in 708 milioni di euro l'anno, già al 2020) e al tempo stesso di continuare a contribuire alla soluzione internazionale.*

*Qualora quest'ultima venga effettivamente raggiunta nel corso del 2020 (è solitamente indicato il primo semestre dell'anno come termine finale per la riforma) è tuttavia improbabile che i tempi di recepimento delle conseguenti novità possano essere compresi all'interno di pochi mesi. Sono infatti allo studio modifiche rilevanti del diritto interno e di quello pattizio, così come delle prassi internazionali. Si tratta di azioni che verosimilmente richiederanno tempi più estesi per essere pienamente recepite su un piano di parità con gli altri Stati (è probabile che le modifiche alle convenzioni bilaterali avvengano mediante la stesura di un nuovo strumento multilaterale). Tale eventualità rende alquanto probabile la piena operatività dell'ISD, almeno nel suo primo anno di vigenza, salvo interventi volti a procrastinarne ulteriormente l'entrata in vigore.*

*Venendo alle modifiche normative, preme sottolineare in premessa come non si rilevino particolari miglioramenti per una disciplina che continua ad essere condizionata da numerose criticità, già ampiamente discusse in precedenti occasioni<sup>26</sup>. La riscrittura operata dalla presente Legge di Bilancio solleva per giunta nuovi dubbi.*

---

<sup>25</sup> Il 3-4 dicembre 2019 uno scambio epistolare tra il Segretario del Tesoro USA ed il Segretario Generale dell'OCSE ha posto in luce possibili irrigidimenti della posizione statunitense sul negoziato in corso. <https://www.oecd.org/newsroom/Letter-from-OECD-Secretary-General-Angel-Gurria-for-the-attention-of-The-Honorable-Steven-T-Mnuchin-Secretary-of-the-Treasury-United-States.pdf>.

<sup>26</sup> Si vedano in particolare, Circolare dell'Area Politiche Fiscali - "Legge di Bilancio 2019 – le principali misure fiscali di interesse per le imprese", del 21 gennaio 2019 nella sezione dedicata all'ISD e il position



*Un primo aspetto che merita attenzione riguarda la trasformazione dell'ISD in un'imposta a cadenza annuale, applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2020.*

*Al riguardo si evidenzia come le modifiche arrecate al comma 36 dell'articolo 1 della L. n. 145/2018, impongano di valutare il superamento delle soglie dimensionali che delimitano il perimetro soggettivo dell'ISD in relazione all'anno solare precedente a quello di applicazione dell'imposta. Tale periodo, per il 2020 (anno di prima applicazione), è l'anno solare 2019. La valutazione delle soglie dimensionali per il 2019 concerne anche il conseguimento di ricavi imponibili in Italia per un ammontare superiore a 5,5 milioni di euro. In assenza di una disciplina transitoria, l'imponibilità in Italia di detti ricavi deve essere valutata adottando regole di localizzazione complete solo con l'intervento normativo in commento. E' infatti il neo-introdotta comma 40-bis che precisa il ricorso in via principale all'IP del dispositivo utilizzato dagli utenti (o ad altri sistemi non specificati) per la loro geolocalizzazione, ed il comma 40-ter a dettare le regole per stabilire la quota di rilevanza territoriale dei ricavi conseguiti, per le diverse categorie imponibili. L'adozione retroattiva di tali criteri presuppone che le imprese abbiano memorizzato – pur in assenza degli stessi - tutte le informazioni necessarie ai fini di un corretto calcolo.*

*Meritano un commento anche le disposizioni che, per delimitare il perimetro dell'ISD, introducono un'elencazione di categorie esenti dall'imposta.*

*La necessità di un'azione in tal senso era stata manifestata anche da Confindustria in occasione dell'introduzione della disciplina, sottolineando l'opportunità di un'azione meditata che, tenendo conto delle peculiarità di alcune fattispecie, della rapidità estrema con cui i modelli di business evolvono nell'era digitale, e della possibile applicazione dell'ISD anche a soggetti non residenti (regolati nella forma e nella sostanza da norme anche distanti da quelle nazionali o europee) fosse flessibile e basata su principi generali.*

*L'elencazione introdotta appare al contrario rigida e priva di un meccanismo che ne*

---

paper "Iniziative europee per la tassazione dell'economia digitale", del 27 giugno 2018, riferito alla proposta di direttiva della Commissione europea per un'imposta armonizzata sui servizi digitali, avanzata nel marzo 2018, da cui la disciplina italiana ha tratto evidente ispirazione.

*consenta l'ampliamento senza incidere sulle norme di rango primario (una clausola più generica è di fatto prevista solo per il comparto finanziario (comma 37-bis, lettera d) punto 7)). In merito alle singole categorie escluse, si rilevano molteplici criticità interpretative.*

*Con le lettere a) e b) del comma 37-bis, ad esempio, il Legislatore ha inteso escludere dall'ISD i ricavi derivanti dalla fornitura diretta agli utenti di beni o servizi, sia quando questa avviene nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale (lettera a); sia quando operata da un soggetto che non agisce da intermediario (lettera b). Dette regole sembrano orientate a chiarire che l'ISD non colpisce mai forme di mero e-commerce, ciò nondimeno la loro formulazione desta alcune perplessità*

*La prima tipologia di esclusione parrebbe non estendersi a tutti i ricavi derivanti da beni o servizi forniti direttamente nell'intermediazione. Ad esempio, nel caso dei marketplace online<sup>27</sup>, oltre alle commissioni commisurate al valore dell'operazione intermediata (es. la vendita di un bene mediante annuncio online) o ad altri parametri - comunque imponibili - è possibile che il gestore dell'interfaccia consegua ricavi relativi alla fornitura, in via diretta agli utenti, di servizi accessori all'intermediazione (si pensi, ad esempio, all'eventuale costo per le inserzioni sul marketplace o per l'acquisto di features aggiuntive che ne migliorino la visibilità). Alla luce della lettera a) del neo introdotto comma 37-bis tali ricavi sembrerebbero a prima vista esclusi dall'ISD, in quanto attinenti a servizi che il marketplace fornisce direttamente ai propri utenti nell'ambito di un'intermediazione. In contraddizione con tale lettura, il successivo comma 39-bis prescrive però, specificatamente per la prestazione di servizi effettuate dalle sopracitate interfacce multilaterali, la rilevanza in qualità di ricavo imponibile del complesso dei corrispettivi versati dagli utenti, ad eccezione di quelli relativi ad operazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizi) che, sul piano economico, costituiscono operazioni indipendenti dall'accesso e dall'utilizzo del servizio imponibile.*

*Alimenta alcuni dubbi anche l'esclusione recata dalla lettera b) del comma 37-bis per i beni o i servizi ordinati "direttamente attraverso il sito web del fornitore" quando questi*

---

<sup>27</sup> Inteso come interfaccia digitale che agevola lo scambio di beni o servizi tra utenti – tipologia contemplata dal comma 37, lettera b).

*non svolge funzioni di intermediario. Va osservato, innanzitutto, come tale norma richiami il concetto di “sito web”, omettendo quello, in verità ricorrente nella disciplina dell’ISD, di “interfaccia digitale” che dovrebbe risultare più inclusivo del primo comprendendo oltre ai siti web, ogni software e applicazione, incluse le app per dispositivi mobile accessibili agli utenti<sup>28</sup>. Sebbene questa omissione appaia perlopiù formale, offre l’occasione per ribadire la necessità di corredare le norme in esame con definizioni chiare dei concetti chiave.*

*Ciò posto, si osserva come, nel caso della fornitura di software (videogames, app per cellulari, etc) che consentono agli utenti di interagire tra loro possano sorgere dubbi di vario genere. Non è chiaro, innanzitutto, se i relativi ricavi vadano considerati esentati in quanto rientranti nella lettera b) del comma 37-bis (se il software è acquistato direttamente dal fornitore) o se siano invece riferibili alla categoria di cui al comma 37 lettera b) (servizi di messa a disposizione di interfacce multilaterali che consentono agli utenti di interagire tra loro) o ancora se siano riconducibili all’esenzione per le interfacce il cui scopo principale è la fornitura agli utenti di contenuti digitali (comma 37-bis, lettera c)). In aggiunta si osserva che qualora detti servizi vengano ritenuti rientranti nel comma 37, lettera b) potrebbero essere qualificati imponibili tutti i corrispettivi versati dagli utenti in dipendenza dell’accesso e utilizzo del servizio<sup>29</sup>.*

*Incertezze sorgono anche con riguardo al concetto di indipendenza “sul piano economico” delle operazioni rispetto all’accesso e all’utilizzo di interfacce digitali multilaterali. Condizione che, in base al più volte richiamato comma 39-bis, consentirebbe l’esenzione di parte dei ricavi ottenuti da dette interfacce.*

*E’ ipotizzabile che tale regola punti a chiarire situazioni in cui è necessario scindere i servizi digitale principale (l’accesso all’interfaccia) da altre operazioni che avvengono nell’ambito dello stesso. Ad esempio, per le interfacce multilaterali di food delivery, dove i ricavi conseguiti dagli utenti intermediati (operatori della ristorazione e riders) possono essere considerati a ragione frutto di “operazioni indipendenti sul piano economico”,*

---

<sup>28</sup> In tal senso la definizione fornita nella proposta di direttiva della Commissione Europea del 21 marzo 2018.

<sup>29</sup> È il caso ad esempio degli acquisti cosiddetti “in-game” o “in-app”, dei così detti modelli di microtransazioni o della fornitura di downloadable content (DLC) aggiuntivi al servizio principale.

*rispetto all'utilizzo dell'interfaccia. Tale lettura appare tuttavia pleonastica in relazione allo scopo dell'ISD, che mira in principio a colpire i ricavi degli intermediari (e non degli intermediati). I ricavi degli utenti, per giunta, difficilmente integrerebbero le soglie dimensionali disposte per la soggettività d'imposta. Una diversa lettura induce a ritenere tale disposizione una garanzia di tutela da casi di duplicazione dell'imposta, che ad esempio potrebbero sorgere in presenza di un'interfaccia multilaterale che – dietro compenso - consente ai propri utenti l'accesso a servizi che a loro volta darebbero origine a ricavi assoggettabili all'ISD, ma a fronte di un'operazione distinta sul piano economico (ad esempio, nel caso di piattaforme che intermediano l'accesso a servizi di pubblicità mirata o ad altre categorie imponibili).*

*Merita un accenno anche l'esclusione di cui alla lettera c) del comma 37-bis. Tale norma esenta i ricavi derivanti dalle interfacce digitali che, in via esclusiva o principale, erogano contenuti multimediali (musica, video, etc) agli utenti, mediante servizi di streaming e con altre tecnologie (nonché servizi di pagamento o di comunicazione). La circostanza che la fornitura dei contenuti (o degli altri servizi) debba essere effettuata dal medesimo soggetto che gestisce l'interfaccia, dovrebbe implicare la proprietà da parte di questi dei contenuti erogati (non anche la produzione). Ciò lascia tuttavia intendere che siano imponibili i ricavi di interfacce che consentono agli utenti l'accesso a contenuti forniti da terzi se questi ne mantengono la proprietà. Nel caso dell'acquisto di un software, ad esempio, tale impostazione scoraggerebbe il ricorso a interfacce di aggregazione/intermediazione, favorendo invece l'acquisto direttamente sul sito del produttore (esentato ai sensi della precedente lettera b) del comma 37-bis) si tratta di circostanze che parrebbero incidere sulla neutralità del trattamento fiscale nei canali di distribuzione dei beni e dei servizi digitali.*

*Con riferimento al neo introdotto comma 39-ter, andrebbe chiarito se l'esclusione ivi recata sia limitata a specifiche realtà o riguardi nel complesso ogni interfaccia digitale che agevoli la cessione di prodotti soggetti ad accisa, pur non avendo tale finalità esclusiva. Si sottolinea come il rimando all'articolo 1, par. 1, della direttiva 2008/118/CE operato dalla norma includa: i prodotti energetici, l'elettricità, i prodotti alcolici e i tabacchi.*

*Per quanto riguarda la possibilità di ricorrere all'indirizzo IP o ad altri metodi per effettuare la localizzazione dei dispositivi utile all'applicazione dell'imposta si ribadiscono qui le criticità già segnalate in precedenti commenti. In particolare va osservato come l'indirizzo IP e il ricorso a meccanismi di geolocalizzazione siano elementi che attengono più alla sfera personale degli utenti che non a quella delle imprese. Queste ultime non sono infatti tenute in principio ad eseguire la localizzazione dell'intera utenza, che in taluni casi potrebbe risultare complessa o in contrasto con normative di tutela della privacy.*

*Le difficoltà che riguardano la geolocalizzazione possono riflettersi sui meccanismi di calcolo delle quote di rilevanza territoriale dei ricavi imponibili stabiliti dal nuovo comma 40-ter. Quest'ultimo potrebbe generale anche ulteriori complessità applicative. In particolare, nel caso dei ricavi di interfacce multilaterali di intermediazione (comma 40-ter, lettera b), punto 1)) la quota di ricavi imponibili in Italia è calcolata in proporzione alle operazioni (consegna di beni o prestazioni di servizi) intermedie in cui almeno uno degli utenti risulti localizzato in Italia (ovvero abbia utilizzato un dispositivo geolocalizzato in Italia per concludere l'operazione). La norma non sembra esplicitare se l'utente rilevante sia il cedente/prestatore o l'acquirente/committente dei beni e servizi intermediati. Invero con riferimento alle cessioni di beni, l'utilizzo del termine "consegna di beni" in luogo di "fornitura di beni" lascerebbe intendere che possa rilevare la localizzazione in Italia del solo utente- acquirente. Ciò nonostante in mancanza di chiarimenti sul punto (in particolare per i servizi) la norma espone al rischio di doppia imposizione, qualora uno o più utenti attivi nell'intermediazione risultino localizzati in un Paese che a sua volta applica un'imposta sui ricavi dei servizi digitali con il medesimo criterio di rilevanza territoriale adottato in Italia (come attualmente accade per la Francia).*

*Un'ulteriore puntualizzazione è opportuna con riguardo ai ricavi derivanti dalla monetizzazione dei dati utente (fattispecie di cui al comma 37, lettera c). Per questa fattispecie le regole di collegamento territoriale di nuova introduzione dispongono la rilevanza del luogo in cui gli utenti si trovavano nel momento in cui – consultando interfacce digitali – generano o consentono la raccolta di dati che risultino oggetto di*

*cessione. Posto che potrebbero essere monetizzati nel corso del 2020 (e negli anni successivi) anche dati raccolti prima dell'entrata in vigore della presente disciplina, per i quali le informazioni di geolocalizzazione potrebbero essere assenti o incomplete, è opportuno chiarire se l'imponibilità si limiti o meno ai dati ottenuti a decorrere dal 1° gennaio 2020.*

### **Modifiche al regime forfettario per imprese individuali e esercenti arti e professioni – Art. 1, commi 691 e 692**

Il comma 691 prevede l'abrogazione dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle relative addizionali e dell'IRAP, con aliquota pari al 20%, per gli imprenditori individuali e gli esercenti arti e professioni che abbiano conseguito, nell'anno precedente, ricavi o compensi compresi tra 65.001 euro e 100.000 euro, di cui ai commi da 17 e 22 dell'articolo 1 della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Legge di Bilancio 2019).

Per effetto di tale modifiche, pertanto, tale regime sostitutivo, i cui effetti si sarebbero esplicitati solo a decorrere dal 1° gennaio 2020, non ha mai trovato applicazione nel nostro ordinamento.

Il successivo comma 692 modifica il regime forfettario di determinazione del reddito imponibile – con conseguente assoggettamento ad un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle relative addizionali locali e dell'IRAP con aliquota pari al 15% – degli imprenditori individuali e degli esercenti arti e professioni che abbiano conseguito, nell'anno precedente, ricavi o compensi non superiori a 65.000 euro.

Tale regime agevolativo, introdotto dall'articolo 1, commi da 54 a 89 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), è stato oggetto di successive modifiche ad opera dell'articolo 1, commi da 9 a 11 della Legge di Bilancio 2019, che ne hanno ampliato la platea dei beneficiari, con effetti applicabili già a decorrere dal periodo di imposta 2019.