

2018.

La norma ha opportunamente cura di precisare la rilevanza, ai fini del calcolo dell'incremento, di eventuali decrementi occupazionali verificatisi, anche in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359, codice civile, o facenti capo, anche per interposta persona, al medesimo soggetto.

Il comma 29, lettera c) reca, peraltro, specifiche disposizioni in merito alle ipotesi di soggetti che assumono il ruolo di datore di lavoro a decorrere dal 1° ottobre 2018, nonché sulle ipotesi di subentro di nuove imprese nella gestione di servizi pubblici.

La spettanza dell'agevolazione è preclusa nelle ipotesi in cui si accerti il mancato rispetto, da parte del datore di lavoro, anche rispetto a lavoratori che non rientrino nella base di calcolo dell'IRES ridotta, delle prescrizioni dei contratti collettivi nazionali di lavoro e delle norme in materia di salute e sicurezza dei lavoratori. Si osserva, sul punto, che non è definito un eventuale meccanismo di recapture dell'agevolazione, nel caso in cui le predette violazioni siano oggetto di accertamento successivamente alla fruizione della "mini-IRES".

Effetti finanziari – La RT imputa alla misura i seguenti effetti:

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
IRES 15%	-980,2	-1.330,2	-1.680,1	-2.030,0	-2.030,0	-2.030,0
IRPEF 15%	-132,7	-180,1	-227,5	-274,9	-274,9	-274,9
Totale	-1.112,9	-1.510,3	-1.907,6	-2.304,9	-2.304,9	-2.304,9

Imposta sui servizi digitali (commi 35-50)

I commi da 35 a 50, aggiunti alla Legge di Bilancio con un emendamento governativo approvato durante l'esame del DDL Bilancio in Senato, introducono nel nostro ordinamento un'imposta sui servizi digitali (nel seguito ISD).

In particolare, il comma 36 stabilisce che siano soggetti passivi della nuova imposta gli esercenti attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, rispettino contemporaneamente i seguenti due requisiti dimensionali con riferimento ad un anno solare:

1. ammontare complessivo dei ricavi, ovunque realizzati, non inferiore a 750 milioni di euro;
2. ammontare dei ricavi da servizi digitali imponibili, realizzati nel territorio dello Stato, non inferiori a 5,5 milioni di euro.

Definendo l'ambito oggettivo, il comma 37 precisa che devono considerarsi ricavi imponibili quelli derivanti dai seguenti servizi:

- a) veicolazione mediante interfacce digitali di pubblicità mirate agli utenti delle medesime;
- b) messa a disposizione di un'interfaccia multilaterale che consenta agli utenti di entrare in contatto ed interagire, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi;
- c) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

Sono espressamente qualificati come esenti i ricavi derivanti da servizi imponibili prestati infragruppo (comma 38)²⁴.

I ricavi imponibili sono assunti al lordo dei costi e al netto dell'IVA e di altre imposte indirette.

Il periodo d'imposta è fissato in coincidenza con l'anno solare dal comma 40, che reca indicazioni anche in merito alla rilevanza territoriale dei ricavi imponibili. Nel dettaglio, viene stabilito che sono imponibili, in un determinato periodo d'imposta, i ricavi derivanti da servizi prestati ad utenti che, in detto periodo, risultano localizzati in Italia. Le regole di localizzazione variano in funzione delle tre diverse tipologie di ricavi imponibili sopra elencate:

- nel caso dei servizi pubblicitari (sopracitata lettera a), rileva il luogo in cui l'utente utilizza il dispositivo per accedere all'interfaccia digitale sulla quale figura la pubblicità;

²⁴ Tra soggetti che si considerano controllati, controllanti o controllati dal medesimo controllante ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

- nel caso delle piattaforme multilaterali (sopracitata lettera b), qualora sia fornito un servizio che agevola la cessione di beni o la prestazione di servizi direttamente tra gli utenti (cd piattaforme di intermediazione), rileva il luogo in cui l'utente utilizza il dispositivo per accedere all'interfaccia digitale e concludere un'operazione; qualora venga fornito un servizio diverso da quello di intermediazione, rileva il luogo in cui l'utente, utilizzando il dispositivo, ha effettuato l'accesso all'interfaccia digitale per aprire un conto (di cui ha la disponibilità per una parte o per l'intero periodo d'imposta).
- con riferimento alla trasmissione dei dati (lettera c) rileva il luogo in cui l'utente ha utilizzato il dispositivo per accedere all'interfaccia digitale e generare i dati oggetto di trasmissione, indipendentemente dal periodo di generazione dei dati, rileva il periodo in cui questi vengono trasmessi.

L'aliquota dell'imposta è stabilita in misura pari al 3% e deve essere applicata sui ricavi conseguiti in ciascun trimestre. Il versamento è dovuto entro il mese successivo a ciascun trimestre. La dichiarazione, annuale, relativa all'intero ammontare dei ricavi, deve essere presentata entro 4 mesi dalla chiusura del relativo periodo d'imposta (entro aprile di ciascun anno solare).

I soggetti non residenti in Italia, privi di stabile organizzazione sul territorio dello Stato e sprovvisti anche di un numero identificativo ai fini IVA, che tuttavia integrano i requisiti soggettivi dell'imposta sui servizi digitali, sono tenuti a richiedere all'Agenzia delle Entrate un numero identificativo ai fini dell'ISD, con modalità che saranno stabilite con un futuro provvedimento direttoriale.

Il comma 43, al fine di assicurare l'applicazione dell'imposta, sancisce che i soggetti residenti in Italia, appartenenti a gruppi che integrano i presupposti impositivi in carenza di legami territoriali (di cui sopra), sono responsabili in solido con questi ultimi per l'assolvimento delle obbligazioni dell'ISD.

In relazione all'accertamento, alle sanzioni, alla riscossione e al contenzioso riguardante la nuova imposta viene sancita l'applicazione della disciplina vigente in materia di IVA, in quanto compatibile.

I commi 45 e 46 fanno rinvio, rispettivamente, ad un decreto interministeriale e a uno o più provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate per la definizione, nell’ordine, delle disposizioni attuative e delle modalità applicative dell’imposta.

Il decreto, in particolare, dovrà essere elaborato dal MEF, di concerto con il MiSE, sentita l’Autorità garante per le comunicazioni e quella per la protezione dei dati personali, nonché l’Agenzia per l’Italia Digitale, per essere emanato entro 4 mesi dall’entrata in vigore della Legge di Bilancio 2019. Tale atto potrà introdurre anche modalità semplificate per l’assolvimento cumulativo dell’imposta da parte di un’unica società appartenente ad un gruppo d’imprese.

La decorrenza della disciplina dell’imposta sui servizi digitali è fissata, dal comma 47, dal sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta ufficiale del richiamato decreto attuativo.

Si prevede, infine, che dall’attuazione delle nuove regole non debbano derivare nuovi o maggiori oneri di finanza pubblica, che le amministrazioni coinvolte provvedano nell’ambito delle dotazioni e delle risorse già a loro disposizione e che il MEF relazioni annualmente al Parlamento in merito all’attuazione e ai risultati economici conseguiti. Nella nota di aggiornamento al DEF dovrà essere acclusa un’apposita relazione a cura del Dipartimento delle Finanze in merito all’attuazione e agli effetti finanziari della neo introdotta imposta.

Il comma 50, in conclusione, abroga i commi da 1011 a 1019 dell’articolo 1 della Legge di Bilancio 2018 con cui era stata introdotta una precedente disciplina di tassazione dei servizi digitali (c.d. web-tax), mai entrata in vigore.

Osservazioni

Con l’introduzione “in extremis” delle norme in commento (ad opera dell’emendamento del Governo n. 1.7000 presentato in Senato) il Legislatore italiano manifesta la volontà di superare definitivamente il dibattito, ancora in corso a livello internazionale e comunitario, sulle modalità più opportune di tassazione della c.d. digital economy.

Nei fatti, tuttavia, la soluzione individuata ripropone, nel più circoscritto perimetro applicativo nazionale, una disciplina sostanzialmente identica a quella recentemente ipotizzata in ambito europeo, in particolare dalla proposta di direttiva della Commissione europea del 21 marzo scorso (COM(2018) 148 final), relativa alla tassazione dei ricavi derivanti da taluni servizi digitali²⁵.

Come noto, tale proposta, non è ancora riuscita a consolidare il necessario consenso unanime dei Paesi membri dell'Unione²⁶ e sin dal suo esordio è divenuta oggetto di animate discussioni in merito al perimetro oggettivo, alle modalità applicative, e più in generale, in relazione all'opportunità stessa del varo – solo in ambito UE - di un'imposta sui ricavi, in un frangente in cui, in sede OCSE, parrebbe approssimarsi una soluzione globale per l'inquadramento fiscale della digital economy che potrebbe assicurare, qualora tutti i paesi vi aderissero, maggiori garanzie e maggior coerenza col vigente modello di tassazione dei profitti²⁷.

Le forti similitudini tra la disciplina introdotta dalla presente Legge di Bilancio e le norme recate nella proposta di direttiva citata, rendono sovrapponibili le osservazioni già presentate da Confindustria in relazione al testo europeo, in occasione della Consultazione pubblica indetta dal MEF dal 16 maggio al 22 giugno 2018 in materia di tassazione della digital economy, alle quali si fa qui espresso rinvio per un maggior dettaglio²⁸.

²⁵ Tale proposta, si ricorda, è parte del più articolato pacchetto d'intervento presentato, sempre in data 21 marzo 2018, dalla Commissione europea congiuntamente alla Comunicazione "E' giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale", che include anche una proposta di direttiva in materia di presenza digitale significativa, una raccomandazione strettamente connessa a quest'ultima, ed un'estensiva analisi d'impatto delle proposte.

²⁶ Da ultimo il Consiglio ECOFIN del 3 dicembre 2018 ha di fatto confermato il mancato raggiungimento dell'unanimità richiesta a causa delle diverse posizioni assunte degli Stati membri, alcuni dei quali favorevoli, altri inclini ad una proposta con ambito oggettivo più limitato ed altri fermamente contrari all'iniziativa.

²⁷ Vale la pena ricordare, che nel momento in cui si scrive il Parlamento europeo ha peraltro adottato la propria opinione sulla proposta di direttiva in parola (e su quella relativa alla presenza digitale significativa), avanzando diverse proposte di modifica al testo che, tra l'altro, rimarcano la necessità di definire tale soluzione come temporanea, ovvero secondaria rispetto ad altre da adottare eventualmente su un piano più ampio di condivisione internazionale, o nella cornice della common consolidated corporate tax base (CCCTB), dossier che si ricorda, ha incrociato le proprie sorti con quello relativo alla tassazione della digital economy a livello europeo.

²⁸ Le osservazioni in parola sono reperibili nel documento intitolato "Iniziative europee per la tassazione dell'economia digitale. Contributo alla consultazione pubblica indetta dal Ministero dell'Economia e delle

Sul piano generale, si rimarca che la scelta di tassare i ricavi in luogo dei profitti potrebbe incidere in maniera disomogenea sulle imprese. A parità di ricavi, infatti, un'impresa soggetta all'ISD con margini di profitto contenuti subirebbe effetti economici relativamente più gravosi rispetto ad un'altra con redditività più elevata. La neo introdotta imposta, potrebbe, per giunta, generare distorsioni nell'allocazione degli investimenti all'interno del comparto digitale a svantaggio delle imprese italiane. Nonostante la presenza di ampie fasce di esclusione (per tutti coloro che operano al di sotto delle soglie dimensionali prefissate, dunque in particolare per PMI e start-up), gli investimenti da parte di gruppi di grandi dimensioni potrebbero comportare l'attrazione nell'orbita dell'ISD anche delle entità più piccole ed innovative, qualora queste siano residenti o operanti in Italia. Tale rischio appare aggravato dalla scelta di disporre la responsabilità in solido dei soggetti residenti per le obbligazioni riconducibili ai gruppi di appartenenza (cfr. comma 43).

Destano particolare preoccupazione le conseguenze dell'imposta in termini di traslazione economica. In considerazione della sua struttura (di fatto, un'imposta monofase sul consumo dei servizi digitali), nell'ISD i soggetti economicamente incisi risulterebbero sostanzialmente diversi da quelli percossi. Tanto sul piano dell'offerta pubblicitaria quanto su quello delle interfacce multilaterali, la presenza di grandi player in grado di gestire canali di diffusione di dimensione planetaria, in situazioni di concorrenza fortemente limitata, pare in grado di erodere ogni capacità dei singoli utenti (intesi come persone fisiche o imprese consumatrici dei servizi imponibili) di arginare sul piano negoziale gli effetti traslativi.

L'ISD potrebbe, dunque, da un lato svantaggiare i fornitori dei servizi digitali residenti in Italia e dall'altro comportare un maggior costo d'accesso ai servizi digitali stessi, sempre più fondamentali sul piano della competitività nel mercato globale, in particolar modo per tutte le imprese (oltre che per le persone fisiche) che vi accedono dall'Italia, indipendentemente dalla loro dimensione, dal settore in cui operano, dal modello di business adottato, dalla fase di sviluppo in cui si trovano o dal relativo

Finanze”, pubblicato sul sito istituzionale di Confindustria il 27 giugno 2018 e reperibile al seguente link: <https://bit.ly/2GCKH3B>.

livello di rischio fiscale.

Potrebbe quantomeno alleviare le distorsioni descritte la possibilità per i fornitori dei servizi imponibili di dedurre l'ISD dall'imposta sul reddito delle società, ma si osserva come tale deducibilità non sia esplicitata dalle norme in commento²⁹ e sembrerebbe, quindi, essere negata.

Preme sottolineare che le scarse disposizioni introdotte dipingono un quadro applicativo che si preannuncia estremamente complesso e che, analogamente a quello tracciato dalla più volte ricordata proposta di direttiva, parrebbe ignorare la necessità di minimizzare costi e adempimenti a carico degli operatori, necessità opportunamente segnalata anche dall'OCSE³⁰. La valutazione degli oneri applicativi meriterebbe, al contrario, un'attenta riflessione, non solo per quanto concerne quelli posti in capo alle imprese, ma anche, e soprattutto, sul lato dell'Amministrazione finanziaria, chiamata, dalle norme in commento, a compiere un'inverosimile attuazione di meccanismi d'imposta inediti e potenzialmente molto complessi³¹ ad invarianza di costi per le casse pubbliche e ferme restando le dotazioni organiche e strumentali già in essere.

Entrando nel merito delle disposizioni, preme osservare che il testo varato dal Legislatore italiano, oltre a non considerare esplicitamente la possibile transitorietà dell'imposta³², omette alcuni punti di rilevanza tutt'altro che marginale contenuti nella proposta di direttiva comunitaria. Il riferimento è, innanzitutto, al mancato richiamo dei casi di esonero riportati dall'articolo 3, paragrafo 4, della proposta (relativamente alla fornitura diretta di contenuti digitali, ai servizi di comunicazione o di pagamento; alla fornitura di servizi di natura finanziaria di cui all'allegato I, sezione A della

²⁹ Anche la proposta di direttiva avanzata dalla Commissione europea, alla quale le neo introdotte disposizioni come detto si ispirano, omette nell'articolato chiarimenti in merito alla deducibilità dell'imposta, raccomandandola unicamente al considerando 27. Tale circostanza è stata tuttavia imputata all'impossibilità di includere, nel corpo di una proposta che poggia non senza difficoltà sull'articolo 113 del TFUE (armonizzazione delle imposte indirette), disposizioni atte ad incidere sulla fiscalità diretta dei vari Paesi membri.

³⁰ OECD (2018), *Tax Challenges Arising From Digitalisation* – par. 6.3, punto 457 e ss.

³¹ Si pensi alla necessità per l'amministrazione di condurre verifiche relativamente alla localizzazione degli utenti, eventualmente gestendo la mole informativa generata dai grandi player dell'economia digitale.

³² Transitorietà discussa in ambito europeo ed internazionale, anche nei termini di un'eventuale introduzione condizionata (sunrise clause).

direttiva 2014/65/UE e ai servizi di crowdfunding). Tale omissione è stata prontamente segnalata da Confindustria alle competenti Istituzioni in sede di definizione normativa, si auspica che la mancata menzione ai casi di esonero sia motivata dall'esigenza di snellire la normativa primaria e non dalla consapevole scelta di ricomprendere simili attività nell'ambito applicativo della nuova imposta³³.

Tra le maggiori criticità applicative vale la pena fare accenno alla necessità di definire concetti chiave, quali quello di "utente"³⁴ e di "gruppo".

Con riferimento ai ricavi imponibili relativi alla veicolazione dei messaggi pubblicitari permangono le difficoltà legate alla delimitazione accurata del perimetro della "pubblicità mirata agli utenti" e quelle connesse alle fattispecie in cui i soggetti che collocano i messaggi pubblicitari non sono proprietari delle interfacce tramite le quali detti messaggi sono veicolati.

Per quanto attiene ai ricavi imponibili delle piattaforme multilaterali, nelle due diverse tipologie individuate, si rimarcano, in particolare, le problematiche legate alla possibilità che l'imposta generi, in taluni casi, effetti a cascata; nonché quelle connesse al rischio di eccessiva discrezionalità nell'individuazione delle fattispecie imponibili in ragione della molteplicità di modelli di business esistenti (e degli eventuali casi di esonero disposti).

Anche per quanto concerne le fattispecie impositive riguardanti la trasmissione dei dati raccolti dagli utenti restano irrisolte alcune criticità, tra cui quelle che sorgono dalla necessità di un'accurata individuazione dei dati la cui trasmissione a titolo oneroso integrerebbe i presupposti d'imposta (in particolare quando i dati sono generati dalle imprese in qualità di utenti), nonché quelle legate allo scollamento tra periodo di raccolta e periodo di trasmissione dei dati.

Problemi di entità certamente non trascurabile, infine, permangono con riferimento alle regole mediante le quali è definito il legame territoriale dei servizi digitali e

³³ La stessa considerazione vale per altri aspetti della proposta di direttiva, di sicura valenza esplicativa, che non vengono riproposti dalla normativa in commento (si veda ad esempio il comma 3 dell'articolo 3, della proposta di direttiva).

³⁴ In particolare chiarendo la distinzione tra utente imprese e utente persona fisica, circostanza che parrebbe condizionare anche le regole di localizzazione definite dalla disciplina in commento.

riguardo le modalità di verifica di detto legame, con particolare riferimento alla localizzazione degli utenti (da attuare nel rispetto della privacy degli utenti stessi e nel rispetto delle disposizioni nazionali ed europee in materia).

Per l'approfondimento di tutti questi punti, come accennato in precedenza, si fa rinvio al contributo fornito da Confindustria alla recente consultazione del MEF sulle proposte di tassazione dell'economia digitale avanzate in sede europea.

Effetti finanziari – La RT attribuisce all'intervento i seguenti effetti finanziari, calcolati tenendo conto del versamento trimestrale dell'imposta e dell'effettiva operatività della stessa, condizionata all'emanazione di un decreto interministeriale in corso d'anno.

	2019	2020	Dal 2021
Imposta sui servizi digitali	150	600	600

Abrogazione dell'aliquota IRES ridotta in favore di ENC operanti in particolari settori di interesse pubblico (commi 51-52)

I commi 51 e 52 abrogano l'articolo 6 del DPR 29 settembre 1973, n. 601, che disponeva la riduzione alla metà dell'aliquota IRES in favore dei seguenti enti non commerciali, dotati di personalità giuridica, pubblica o privata:

- enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
- istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;
- enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;
- istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi, nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella