



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Documento

**La tassazione dell'economia digitale.
Nota di aggiornamento.
Novità recate dalla legge n. 145/2018**

**C
N
F**

AGOSTO 2019



A CURA DEL GRUPPO DI LAVORO

WEB TAX

AREA FISCALITÀ

CONSIGLIERI DELEGATI

Gilberto Gelsa

Maurizio Postal

COORDINATORE

Stefano Trettel

COMPONENTI

Luca Battaglia

Francesco Corbello

Luca Gaiani

Maurizio Interdonato

ESPERTI

Marco Barassi

SEGRETARIO

Sergio Spinelli

RICERCATORI FNC

Benedetta Rizzi

Pasquale Saggese



SOMMARIO

1. Premessa 3
2. Gli elementi costitutivi del nuovo prelievo e talune sue criticità 4

1. Premessa

I commi da 35 a 50 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (meglio nota come "legge di bilancio per il 2019") ripropongono in chiave nazionale il tema dell'imposizione sui ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali, al ricorrere di specifici presupposti soggettivi, oggettivi e territoriali. La novella, chiaramente ispirata all'iniziativa assunta dalla Commissione Europea nel marzo dello scorso anno [COM(2018) 148 final], costituisce un elemento di profonda discontinuità rispetto all'omologa misura contenuta nei commi 1011-1019 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2017, n. 205, per quanto riguarda - per esempio - l'individuazione del presupposto imponibile, dei soggetti tenuti agli adempimenti necessari alla liquidazione nonché al pagamento del tributo, delle modalità e dei termini per la loro esecuzione¹. A rimanere immutata è soltanto la misura del prelievo (pari al 3%; co. 41); qualche dubbio permane invece riguardo alla sua natura, sospeso com'è fra le "imposte direttamente connesse con ... la prestazione dei servizi" (così da consentirne la decurtazione diretta dai ricavi ai quali il prelievo è commisurato; cfr. § 49, OIC12) e le "imposte prelevate ... su elementi del reddito" (di cui all'art. 2.2 del modello di convenzione OCSE, al fine di consentirne lo scomputo ai soggetti passivi non residenti); certo è che il legislatore lo accosta all'imposta sul valore aggiunto ai fini dell'accertamento, delle sanzioni, della riscossione e del relativo contenzioso².

Rispetto alla sua antesignana, essa si rivela per un verso più sensibile alle istanze di ordine sovranazionale, mutuando taluni suoi elementi costitutivi dalla già menzionata proposta di Direttiva; dall'altro, preoccupandosi di assoggettare a prelievo i ricavi ritenuti imponibili in base ad un collegamento *ad hoc* istituito con il territorio dello Stato, si dimostra sorda all'esigenza di un coordinamento normativo internazionale, quantomeno a livello continentale, evocata in più punti dallo stesso documento comunitario al quale di fatto rinvia [oltre che in rubrica, anche nei considerando (5) e (6), aprendo alla possibilità che possano realizzarsi i rischi individuati nel considerando (41)].

¹ Il quadro normativo a tale riguardo è ancora provvisorio, mancando le disposizioni di attuazione (demandate ad un decreto interministeriale che avrebbe dovuto essere emanato entro il 1° maggio del corrente anno; co. 45) e quelle applicative (per la cui definizione si dovrà attendere la pubblicazione di uno o più provvedimenti direttoriali; co. 46), sebbene le notizie pubblicate di recente sulla stampa specializzata facciano ritenere non più di strettissima attualità l'esecuzione di tali ulteriori passaggi. Conformemente a Statuto (dei diritti del contribuente; art. 3, co. 2), le disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali (nel prosieguo, per brevità, identificata come "ISD") potranno trovare applicazione soltanto a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione in G.U. delle prime (co. 47). I predetti provvedimenti ancillari sono altresì chiamati a colmare i vuoti definatori che contraddistinguono la normativa italiana, al contrario di quella comunitaria alla quale - come detto - intende ispirarsi. In questa prospettiva non si può non osservare con preoccupazione la brusca virata subita da quest'ultima iniziativa che, complice l'avversione manifestata da taluni Stati membri alla prosecuzione dell'*iter* del testo originario, si è ormai ridotta - al più - ad un prelievo (definito IPD) destinato a colpire soltanto i servizi di «collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata» (così l'art. 3 del doc. 7420/18 FISC 151 ECOFIN 277 DIGIT 48 IA 78, del 1° marzo del corrente anno), complicando ulteriormente la funzione interpretativa alla quale gli addetti ai lavori saranno chiamati.

² Le norme interne riguardanti l'IVA sono applicabili «in quanto compatibili» (co. 44).

2. Gli elementi costitutivi del nuovo prelievo e talune sue criticità

Sono soggetti passivi dell'ISD i titolari di reddito d'impresa, residenti e non, che conseguano nel territorio dello stato ed in ciascun anno solare a decorrere dal 2019 ricavi dalla fornitura dei seguenti servizi (co. 37):

- a) veicolazione di pubblicità mirata³ agli utenti che facciano uso di un'interfaccia digitale⁴;
- b) messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale, anche al fine di consentire la conclusione di accordi per la fornitura di beni o servizi fra gli utenti che della stessa si avvalgono per essere fra loro connessi^{5 6};
- c) trasmissione di dati raccolti dagli utenti mediante utilizzo dell'interfaccia digitale⁷.

Non si può non evidenziare come l'apparentemente chiara tripartizione del presupposto sia in concreto destinata a scontrarsi con investimenti pubblicitari sempre più evoluti: è il caso di quelli realizzati in forma "programmatic", nei quali sono coinvolti una pluralità di soggetti (i *media* e/o le loro concessionarie, i "centri *media*" e/o le agenzie indipendenti per conto degli investitori), le rispettive piattaforme di negoziazione, tutte dotate di algoritmi specifici; essi danno vita a presupposti imponibili trasversali alle tre fattispecie previste dalla norma dal che derivano difficoltà, pressoché insormontabili allo stato attuale, di mantenere fede all'obbligo imposto da qualsivoglia ordinamento tributario moderno di individuare con appropriatezza tutti i diversi soggetti passivi, abbinando a ciascuno di essi il corrispondente presupposto oggettivo e la corrispondente, corretta base imponibile⁸.

Per evitare di gravare di ulteriori adempimenti soggetti ritenuti marginali (per caratteristiche proprie o perché in fase di *start up*) in una competizione economica a dimensione planetaria, la norma (co.

³ È intuitivo ritenere che debba considerarsi tale soltanto quella proposta all'utente non casualmente ma in relazione alle attività da quest'ultimo compiute ed alle informazioni su di sé fornite utilizzando l'interfaccia digitale sulla quale i messaggi promozionali sono destinati ad apparire; evidente la necessità che una siffatta differenziazione trovi riscontro anche nel corredo contrattuale fra investitore e mezzo pubblicitario (o rispettivi mandatari senza rappresentanza). Da segnalare, a tale proposito, l'opinione espressa da alcuni rappresentanti del M.E.F. nel corso di un incontro organizzato da Confindustria sullo specifico tema: a mente di costoro, infatti, tutta la pubblicità, senza distinzione alcuna, potrebbe essere considerata "mirata", non considerando nei fatti l'evidente e fondamentale differenziazione fra le inserzioni promozionali qualificate in ragione del mezzo dalle forme qualificate in ragione delle "teste" alle quali esse vengono rivolte.

⁴ I termini prescelti dal legislatore ("veicolazione" in luogo di "messa a disposizione"; "pubblicità mirata" e non soltanto "pubblicità") indurrebbero a ritenere che il soggetto passivo non debba essere necessariamente individuato nel mezzo (o nella sua concessionaria), il prelievo dovendo gravare sul soggetto in grado di raccogliere ed elaborare i dati riferiti agli utenti che utilizzano l'interfaccia digitale ai fini di selezionare ed intercettare questi ultimi.

⁵ Pare dunque confermata l'esclusione dall'ambito di applicazione del prelievo delle forniture di beni o servizi in relazione alle quali il titolare a qualunque titolo dell'interfaccia digitale rivesta il ruolo di cedente in proprio e non di intermediario. Il rinvio alle disposizioni in tema di I.V.A. circoscritto a taluni, specifici aspetti applicativi, depotenzia l'effetto che avrebbe potuto essere indotto dalla *factio iuris* istituita in caso di ricorso ai contratti di commissione o di mandato senza rappresentanza.

⁶ Manca ogni puntualizzazione, presente invece nell'iniziativa legislativa europea del marzo 2018, concernente l'esclusione di taluni servizi benché resi per il tramite di piattaforme multimediali: è il caso della consulenza finanziaria, della negoziazione di strumenti finanziari, della raccolta di risparmio tramite *crowdfunding*.

⁷ Si dovrà attendere il completamento del quadro normativo per stabilire se a tale fine valgano i dati raccolti anche mediante sensori od automatismi oppure soltanto quelli oggetto di una volontaria (auto)profilazione da parte dell'utente, come farebbe ritenere il considerando (17) della proposta di Direttiva.

⁸ Ragione in più a sostegno della decisione di rinviare l'operatività del prelievo.

36) pone delle soglie commisurate ai ricavi complessivi⁹ ed a quelli generati dai servizi digitali nel nostro Paese¹⁰ (dal contribuente o dal gruppo di appartenenza¹¹, così come rappresentati nel bilancio individuale o consolidato alla cui predisposizione siano rispettivamente tenuti) al cui solo congiunto superamento è legata la soggettività passiva dell'impresa. A tale riguardo spiace constatare come:

- 1) la disposizione interna, al contrario della direttiva alla quale si è ispirata, non precisi come dette grandezze economiche vadano riferite all'ultimo bilancio approvato; dal che si dovrebbe desumere che esse rilevino con riguardo all'anno solare al quale il presupposto imponibile si riferisce, conclusione che però si scontra con le tempistiche di liquidazione ed assolvimento del prelievo (di cui *infra*);
- 2) non sia precisato il tasso di conversione al quale si debba ricorrere nell'eventualità in cui il bilancio del potenziale contribuente o del gruppo al quale appartiene sia espresso in unità di conto diversa dall'euro, dovendosi escludere (l'impegno preteso risultando altrimenti sproporzionato) il ricorso alle normali regole di contabilizzazione delle operazioni in valuta estera.

Non resta che auspicare che i provvedimenti attuativi colmino tali lacune, privilegiando un'ottica di semplificazione.

Vale la pena osservare come sia garantita la non tassabilità ai ricavi conseguenti alla fornitura di servizi digitali in favore di soggetti controllanti, controllati o sottoposti a comune controllo, individuati facendo propria l'accezione di tali vincoli proprietari desumibile dall'art. 2359, cod. civ. (co. 38). La scelta operata dal legislatore istituisce un curioso intreccio con le previsioni in materia di soglie quantitative, delle quali si è detto in precedenza (note n. 9 e 10); ed invero: nel caso in cui a tali ultimi fini si debba fare ricorso al bilancio consolidato, le operazioni infragruppo non concorrono nemmeno alla loro determinazione, essendo notorio il fatto che le stesse, siano esse riflesse in voci del conto economico e/o dello stato patrimoniale, sono oggetto di reciproca elisione in sede di consolidamento dei rendiconti; invece nel caso in cui si faccia ricorso al bilancio individuale, i ricavi derivanti da operazioni con soggetti appartenenti al medesimo gruppo sono rilevanti solo per la verifica riguardo al superamento delle soglie. Il che appare, sinceramente, poco comprensibile.

Si è detto come la normativa (co. 40) fissi principi di competenza e di territorialità dedicati in relazione a ciascuna tipologia di servizi rilevanti, così da rendere imponibili i corrispondenti ricavi:

⁹ Soglia fissata in euro 750 milioni. Vale la pena di osservare come il chiaro tenore letterale della norma di rango primario appaia compromesso dall'interpretazione resa con circolare 8/E del 10 aprile 2019: a pag. 141 del testo pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate si legge infatti che «la prima soglia [quella riferita ai ricavi non meglio specificati; n.d.r.] intende limitare l'applicazione dell'imposta ai soggetti economici che sono in grado, grazie alla loro struttura, di fornire servizi digitali in cui si genera un grande traffico di utenti, dati, pubblicità sul web»; non si comprende se tale presa di posizione intenda scientemente escludere i soggetti solo marginalmente coinvolti nella *digital economy* oppure se si tratti di una mera "licenza interpretativa".

¹⁰ Devono essere almeno pari ad euro 5,5 milioni. Non può al momento essere definito con certezza se ai fini della verifica del realizzo di detti ricavi nel territorio dello Stato debba farsi ricorso ai concetti appositamente elaborati per l'individuazione del periodo di debenza del tributo (di cui *infra*), non potendosi escludere difformità rispetto a quelli suggeriti dai principi contabili adottati dal contribuente per l'elaborazione dei propri rendiconti.

¹¹ Assumendo, a tale fine, il bilancio consolidato predisposto dalla partecipante che si pone al livello più elevato ripercorrendo dal basso verso l'alto la catena partecipativa.

-
-
- i) nel caso di pubblicità mirata, qualora il messaggio pubblicitario compaia sul dispositivo dell'utente nel mentre viene utilizzato in Italia;
 - ii) qualora si tratti della messa a disposizione di piattaforme multilaterali destinate a facilitare la conclusione di contratti di fornitura di beni e di servizi, quando il dispositivo ubicato in Italia venga attivato dal cedente, dal cessionario o da entrambi e per suo tramite si concluda l'operazione di acquisto;
 - iii) in caso di messa a disposizione di piattaforme multilaterali non destinate alla finalità di cui al punto precedente, quando sia stato attivato un *account* dal territorio dello Stato e quello stesso *account* sia disponibile per la totalità o per una parte soltanto del periodo d'imposta¹²;
 - iv) quanto alla concessione a terzi dei dati forniti dagli utenti dell'interfaccia digitale nel corso del suo utilizzo, vale il momento della loro trasmissione, sempreché la loro raccolta sia avvenuta mediante accesso effettuato dall'Italia nel medesimo periodo d'imposta o in uno precedente¹³.

Una siffatta, articolata previsione pone pesanti interrogativi non solo riguardo alla sua ragionevolezza¹⁴ ma pure in ordine alla quantità di elementi necessari alla corretta liquidazione dell'imposta: diversamente dall'articolato della proposta di Direttiva, che assumeva elementi non dissimili al limitato scopo di attribuire proporzionalmente l'imposta ai diversi Paesi coinvolti nella produzione dei ricavi rilevati "per massa" e non in relazione a ciascuna transazione, la norma italiana dà l'impressione di assecondare un approccio *one-to-one* del presupposto imponibile, con l'effetto di imporre la raccolta e la memorizzazione di dati in quantità difficilmente pronosticabile¹⁵, dati che non è detto siano già nella disponibilità del beneficiario dei corrispettivi imponibili¹⁶.

Da qui, poi, le perplessità relative al rigore riservato ai potenziali soggetti passivi (co. 43), che non necessariamente potrebbero essere al corrente dei presupposti prescelti dal legislatore italiano: costoro, quando non operanti per il tramite di una stabile organizzazione in Italia od ivi identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sono tenuti a richiedere un apposito codice identificativo, necessario ai fini della cura degli adempimenti strumentali alla quantificazione ed al pagamento periodici del tributo; esigenze di tutela degli interessi erariali hanno altresì indotto il legislatore ad istituire un vincolo di solidarietà a carico delle imprese residenti che appartengono allo stesso gruppo del quale sia membro il soggetto passivo, come sopra individuato, dando per scontato l'accesso di

¹² Verrebbe da aggiungere se e nella misura in cui un siffatto servizio dia luogo all'addebito di canoni periodici, come si desume dall'analoga previsione contenuta nella proposta di Direttiva.

¹³ Evidenti le difficoltà riscontrabili in fase di prima attuazione.

¹⁴ Sfugge, per esempio, quale sia in concreto la ragione dell'imponibilità nel nostro Paese del corrispettivo conseguito per l'attivazione ed il mantenimento di un *account* presso un'interfaccia estera attivato nel mentre l'utente non residente transita in Italia; oppure ancora del compenso pattuito da un operatore digitale estero per la vendita ad altra impresa, anch'essa non residente, dei dati raccolti presso propri connazionali che si siano attivati per fornirli accedendo all'interfaccia digitale resa disponibile dal cedente nel corso di un fugace passaggio sul territorio italiano; oppure ancora come possa conciliarsi il concetto di pubblicità "mirata" (somministrata cioè all'utente in ragione dei dati forniti durante l'uso, più o meno consapevole, dell'interfaccia digitale) e la sua localizzazione tramite l'IP dell'accesso alla rete, in molti casi massivo (si pensi al *wi-fi* reso disponibile in un luogo pubblico).

¹⁵ Tanto per l'autoliquidazione del tributo quanto per l'eventuale successiva fase accertativa.

¹⁶ Da assumere, lo precisa la normativa, al lordo dei costi sostenuti per la loro produzione ed al netto dell'imposta sul valore aggiunto eventualmente addebitata e di ogni altra imposta simile.

questi ultimi ai dati a ciò necessari, quand'anche non li vedano direttamente coinvolti¹⁷. Tanto l'una quanto l'altra previsione appaiono in contrasto con lo spirito dell'art. 5 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Non va banalizzata nemmeno la scansione temporale degli adempimenti connessi con la liquidazione dell'ISD (co. 42): essa ha frequenza trimestrale, il dovuto va versato entro il mese successivo a ciascun trimestre solare e corre l'obbligo di presentare una dichiarazione riepilogativa entro il mese di aprile dell'anno successivo a quello alla quale la dichiarazione si riferisce.

Da ultimo, resta difficile porre rimedio al cortocircuito logico che viene ad instaurarsi fra la previsione dell'art. 162, co. 2, lett. f-bis), Tuir, e le disposizioni istitutive del nuovo tributo: se per un verso gli indici assunti da queste ultime quali presupposti per far sorgere la soggettività passiva paiono la dimostrazione di una significativa e continuativa presenza economica dell'impresa straniera nel territorio italiano, anche a prescindere dall'esistenza di un presidio personale o materiale, dall'altro le stesse disposizioni contemplano il caso dell'impresa estera soggetto passivo ISD benché priva di una *p.e.* nel nostro Paese.

Volendo trarre delle conclusioni, pur nella consapevolezza che le forme di ricchezza oggi qualificate quali manifestazione di capacità contributiva segnano il passo alla luce dell'evoluzione in senso digitale dell'economia¹⁸, si teme che le formule prescelte dal legislatore per individuare i nuovi presupposti imponibili possano, stante la loro genericità ed astrattezza, rivelarsi fonti di accese controversie fra Amministrazione finanziaria e contribuente, ben maggiori rispetto all'entità del gettito atteso. Ragion per cui si esprime un incondizionato sostegno all'ipotesi del rinvio dell'entrata in vigore del prelievo fintantoché non ne possano essere delineati tutti i presupposti con maggiore rigore (e, magari, con una maggiore condivisione a livello internazionale¹⁹).

¹⁷ Non si può non notare come la norma non identifichi in alcun modo la ragione di tale vincolo, tanto più considerato che il soggetto colpito per altrui presupposti imponibili potrebbe operare in attività affatto diverse da quelle sulle quali grava il prelievo; né viene previsto qualcosa in relazione all'esercizio dell'eventuale rivalsa.

¹⁸ Si rinvia, da ultimo, al contributo a firma di T. Di Tanno, "Web tax provvisoria ma inevitabile", pubblicato sull'edizione di martedì 16 aprile 2019 de Il Sole 24 Ore.

¹⁹ Così da evitare il concretizzarsi dei rischi prospettati dalle Amministrazioni dei Paesi ai quali fanno capo le imprese con più probabilità colpite dal prelievo (M. Rizzi, "Il fisco americano minaccia sulla web tax", in Italia Oggi dell'11 maggio 2019). In questa direzione pare muoversi l'Esecutivo, quantomeno stando alle dichiarazioni del Ministro dell'economia e delle finanze rese nel corso dell'audizione al Senato del 16 luglio 2019, riportate da Il Sole 24 Ore del giorno successivo. La stampa specializzata, peraltro, dà conto dello stallo da parte delle organizzazioni internazionali e dell'entrata in vigore di prelievi sull'economia digitale in taluni Paesi, europei e non (Francia, Gran Bretagna e Nuova Zelanda si sono di recente aggiunti all'elenco).