

Milano, 30 dicembre 2020

Spett.le Agenzia delle Entrate
Divisione Contribuenti - Settore Internazionale
div.contr.internazionale@agenziaentrate.it

Oggetto: Consultazione pubblica sullo schema di provvedimento relativo all'imposta sui servizi digitali

Egregi Signori,

siamo lieti di partecipare alla presente consultazione pubblica che rappresenta un'ulteriore occasione di confronto con il mondo delle imprese e dei relativi consulenti.

Di seguito troverete alcune osservazioni, che consentiamo vengano pubblicate sul sito dell'Agenzia delle Entrate, in merito allo schema di provvedimento (di seguito, lo "Schema") relativo all'imposta sui servizi digitali ("ISD") e alla legge istitutiva della stessa (i.e. articolo 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall'articolo 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, di seguito indicata come "Legge Istitutiva dell'ISD"). Inoltre, troverete alcune considerazioni formulate alla luce dell'evoluzione dei lavori in sede OCSE in merito alla tassazione dell'economia digitale.

I nostri commenti, che sono articolati secondo il formato richiesto e, per facilitare la lettura, seguendo la struttura dei paragrafi dello Schema, evidenziano alcuni passaggi che, a nostro parere, richiederebbero maggiori chiarimenti.

Definizione dei servizi digitali soggetti a ISD

punto 1. dello Schema, "Definizioni", lettera h) e punto 2., "Ambito applicativo ed esclusioni"

Le definizioni fornite dal punto 1. dello Schema ricalcano quelle fornite dalla Legge Istitutiva dell'ISD. A tale proposito, data la specificità della materia, riteniamo che sarebbero utili:

- maggiori dettagli circa i criteri da utilizzare per l'individuazione delle categorie di servizi soggette all'ISD e, di converso, di quelle che ne risultano escluse, oltre ad esempi di attività che rientrano in ciascuna categoria;

PROF. AVV. AUGUSTO FANTOZZI*

AVV. EDOARDO BELLI CONTARINI
DOTT. ALESSANDRO CATAPANO MINOTTI**
DOTT. DANIELE DI PROSPERO**
AVV. FRANCESCO GIULIANI
DOTT. ANDREA MONTANARI**
AVV. LUCIA MONTECAMOZZO**
AVV. ROBERTO TIEGHI

PROF. AVV. ROBERTO ESPOSITO
DOTT. RAFFAELLO FOSSATI**
DOTT. LUCA GASBARRO**
DOTT. VITTORIO GUIDOBONO CAVALCHINI**
AVV. CRISTINA PERITI

AVV. ROBERTO ALTIERI
AVV. EDOARDO BOGGI
AVV. LAURA CARBONI
AVV. GIULIO CHIARIZIA
AVV. DANIELA CUTARELLI
DOTT.SSA DARIA DI GIORGIO**
DOTT. COSIMO EPIFANI**
DOTT. STEFANO FACCHINETTI**
AVV. ROBERTO FIOCCHI
DOTT. FILIPPO FORESTI**
AVV. VALENTINA GUZZANTI, PH. D.
AVV. LEONARDO LAVIOLA
DOTT. LUIGI LOSAVIO**
DOTT. ANTONIO LOTITO**
DOTT. ANDREA MADASCHI**
AVV. GIOVANNI MAMELI, PH. D.
AVV. MARCO MENOZZI
AVV. FRANCESCO NANETTI, PH. D.
AVV. GIULIA NERI
AVV. ANGELA PIRI, PH. D.
AVV. MARIAPIA PISCITELLI
AVV. FLORIANA REALI
DOTT. NICOLA ROSSETTI**
DOTT.SSA MARIA ELENA SILVESTRI**
DOTT. ROBERTO TRENTAROSSII**

* SOCIO FONDATORE (1940-2019)

** DOTTORE COMMERCIALISTA

Via Sicilia, 66
00187 ROMA
Tel. +39 06 4200611
Fax +39 06 42011976
studiorm@fantozzieassociati.it

Via Privata Maria Teresa, 11
20123 MILANO
Tel. +39 02 7260591
Fax +39 02 72605950
studiomi@fantozzieassociati.it

Via Farini, 2
40124 BOLOGNA
Tel. +39 051 27771
Fax +39 051 277733
studiobo@fantozzieassociati.it

Via Dante da Castiglione, 8
50125 FIRENZE
Tel. +39 055 211215
Fax +39 055 284244
studiolombardi@studiolombardiassociati.com

- un nome sintetico per ciascuna categoria di servizi in modo da facilitare i riferimenti successivi¹.

Riguardo a entrambi tali aspetti, la documentazione predisposta a livello OCSE con riferimento al c.d. Pillar One potrebbe essere un valido riferimento. Si veda in particolare il capitolo 2 del documento *"Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on the Pillar One Blueprint"* (nel seguito, *"Pillar One Blueprint"*) dove sono descritti vari modelli di *business* adottati dai gruppi multinazionali che operano, tra gli altri, nei servizi digitali. A nostro avviso, i servizi definiti alla lettera h) dello Schema (replicando la medesima numerazione) sono assimilabili ai seguenti definiti nel Pillar One Blueprint:

- i. *"online advertising services"*;
- ii. *"social media platforms"*, nel caso in cui l'interfaccia digitale abbia esclusivamente il fine di facilitare l'interazione tra gli utenti, e *"online intermediation platforms"*, nel caso in cui l'interfaccia digitale abbia anche il fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi;
- iii. *"sale or other alienation of user data"*.

Tali riferimenti agevolerebbero anche la successiva identificazione dei ricavi da assoggettare a tassazione e localizzazione degli utenti. In aggiunta, dall'analisi delle tipologie di ricavi generati da tali modelli di *business* fornita al capitolo 4 del medesimo documento OCSE, potrebbe emergere una possibile criticità nella definizione dei ricavi da assoggettare a ISD. Nello specifico, per i modelli di *business* definiti *social media platforms* e *online intermediation platforms*, i ricavi possono comprendere i c.d. *"revenues from digital content services"* che parrebbero invece esclusi da ISD secondo quanto previsto dal punto 2.2 dello Schema alla lettera c), che riprende il contenuto del comma 37-bis della Legge Istitutiva dell'ISD. Alla luce di questa differenza, andrebbe chiarito come debbano operare i soggetti che gestiscono tali piattaforme con riferimento ai ricavi da contenuti digitali che potrebbero conseguire tramite interfacce digitali che non hanno come scopo principale la fornitura di contenuti digitali. Qualora tali ricavi debbano essere comunque inclusi nella base imponibile dell'ISD si verrebbe a creare una situazione di disparità tra tali soggetti e quelli che gestiscono piattaforme specializzate nella fornitura di contenuti digitali. Qualora, invece, tali ricavi vadano esclusi sarebbe auspicabile che fossero fornite maggiori indicazioni circa i criteri per operare tale esclusione. Inoltre, in tale circostanza, la casistica delle *social media platforms* perderebbe di specifica rilevanza in quanto le tipologie di ricavi conseguiti dalle stesse sarebbero esclusivamente afferenti alle casistiche di cui ai punti i. e iii. di cui sopra. In altri termini, le *social media platforms* non hanno specifici ricavi che siano ulteriori rispetto a quelli riconducibili alle altre fattispecie (si veda ad esempio la tabella a pagina 73 del Pillar One Blueprint), pertanto il contenuto del punto 3.6 dello Schema sarebbe privo di valenza per tali piattaforme. Se così non fosse, sarebbe preferibile

¹ A tale proposito si segnala un possibile refuso nei riferimenti in tutti i paragrafi dello Schema che rimandano al punto 1., lettera h) i), ii) o iii) in quanto nelle Definizioni si utilizzano i romanini puntati (i.e. i., ii. e iii., e non seguiti da parentesi).

esplicitare quali tipologie di ricavi possano essere connesse esclusivamente alle *social media platforms*.

Definizione dei ricavi derivanti da *online advertising services*

punto 1. dello Schema, "Definizioni", lettera l) e punto 3.5 dello Schema

In aggiunta a quanto sopra, con specifico riferimento ai c.d. *online advertising services*, sarebbe auspicabile un chiarimento circa quali attività siano effettivamente ricomprese nella definizione fornita. In particolare, andrebbe a nostro avviso espressamente esclusa l'applicabilità dell'ISD ai rivenditori di spazi pubblicitari digitali in quanto i termini "veicolazione", utilizzato nelle Definizioni, e "collocamento", utilizzato nel successivo punto 3.5, potrebbero lasciar intendere che siano assoggettati ad ISD tutti i soggetti che intermediano i messaggi pubblicitari digitali. Sebbene la definizione di veicolazione menzioni espressamente il termine intermediazione, riteniamo che esso faccia riferimento all'attività di trasferimento su siti di terzi per effetto dei messaggi pubblicitari ospitati in un determinato sito *web* e non si riferisca in alcun modo all'intermediazione di annunci pubblicitari.

Ad ogni modo, l'inclusione degli intermediari di pubblicità *online* risulterebbe non coerente con gli obiettivi della ISD in quanto:

- in presenza di più passaggi (che coinvolgono ad esempio concessionari e agenzie *media*) si potrebbe verificare una duplicazione dell'imposizione sui medesimi ricavi;
- i soggetti rivenditori generalmente sono localizzati nei medesimi mercati degli utenti a cui è diretta la pubblicità, pertanto, l'ISD andrebbe ad aggiungersi alle altre imposte dirette e indirette versate da questi soggetti.

Se, come indicato nelle Motivazioni dello Schema, l'obiettivo dell'ISD si ispira a quelli della proposta di Direttiva UE 148/2018 ossia di equa tassazione dell'economia digitale, si ritiene che le conseguenze di cui sopra sarebbero evidentemente in conflitto con la *ratio* della norma.

Sarebbe preferibile una definizione dei ricavi a cui si applica la ISD più precisa e, qualora si vogliano includere anche gli intermediari, che venga previsto un meccanismo di calcolo dell'imposta solamente sul margine effettivamente conseguito nell'intermediazione di spazi pubblicitari digitali.

Infine, il testo del punto 3.5 pare fare riferimento ai ricavi conseguiti dai proprietari del sito *internet* che ospita i messaggi pubblicitari. Anche tale circostanza rischierebbe di generare duplicazioni nell'imposta e andrebbe a penalizzare solamente alcuni operatori economici (ossia i soggetti che soddisfano i criteri di cui al comma 36 della Legge Istitutiva dell'ISD)

anche qualora svolgano attività completamente non inerenti all'economia digitale. Un simile effetto sarebbe altamente indesiderato in quanto andrebbe ad avvantaggiare gli operatori del mercato (concorrenti dei primi) che non soddisfano i suddetti criteri. Si consiglia, quindi, di limitare l'applicabilità dell'ISD ai soggetti che ospitano nel proprio sito *web* contenuti pubblicitari di terzi solo qualora l'attività di tale soggetto, o del gruppo nel suo complesso, sia relativa ai servizi digitali definiti sopra. In tale senso, la definizione di veicolazione fornita al punto 1. dello Schema fa riferimento genericamente alle "piattaforme web", quindi andrebbe chiarito se tutti i siti *web* rientrano in tale concetto oppure solamente quelli che hanno determinate caratteristiche (quali, ad esempio, le c.d. *demand-side platforms* e *data management platforms*). Nel primo caso, sarebbe preferibile sostituire il termine piattaforma con interfaccia digitale che, essendo definito alla precedente lettera g) del medesimo punto 1., risulterebbe maggiormente esplicativo mentre, nel secondo, andrebbe fornita una definizione separata di piattaforma web.

Determinazione della percentuale rappresentativa dei servizi digitali collegati al territorio italiano con riferimento alle *online intermediation platforms*

punto 3.10 dello Schema

Per quanto il punto 3.10 dello Schema riprenda esattamente il testo del comma 40-ter della Legge Istitutiva dell'ISD, pare opportuno segnalare che il riferimento ad uno solo degli utenti coinvolti nella transazione intermediata dalla piattaforma *online* presenta delle criticità legate al fatto che generalmente sono due gli utenti coinvolti nella medesima transazione (un cedente ed un acquirente). Infatti, qualora cedente e acquirente fossero localizzati in Stati diversi, data la natura unilaterale dell'ISD e in presenza di una misura speculare nell'altro Stato coinvolto, l'imposta risulterebbe dovuta in entrambi gli Stati sui medesimi ricavi. Più correttamente, a nostro avviso, l'OCSE ha previsto che i ricavi da *online intermediation platforms* siano attribuiti in misura uguale (50:50) tra lo Stato del cedente e quello dell'acquirente (si vedano le pagine 76-79 del Pillar One Blueprint).

Inoltre, il riferimento a "operazioni di consegna di beni" menzionato nel medesimo punto 3.10 potrebbe ingenerare confusione in quanto le piattaforme di intermediazione *online* non si occupano esclusivamente di consegne ma offrono tutta una serie di servizi connessi alla cessione di beni e prestazione di servizi. Sugeriremmo, quindi, di sostituire tale termine con "cessioni" o "transazioni", a meno che il riferimento alle consegne abbia una qualche valenza ai fini della localizzazione dell'acquirente. A tale proposito si rimanda ai successivi commenti in tema di localizzazione degli utenti.

Criteria di localizzazione degli utenti e di collegamento dei ricavi

punto 4. dello Schema, “Criteria di collegamento con il territorio dello Stato”, e punto 8., “Obblighi contabili”

Anche per quanto riguarda i criteri di localizzazione degli utenti e di collegamento dei ricavi con il territorio dello Stato, lo Schema si rifà alla Legge Istitutiva dell’ISD. A tale proposito, sempre facendo riferimento al rilevante contributo sviluppato in sede OCSE sui medesimi aspetti, sarebbe opportuno fornire maggiori dettagli in quanto:

- nel Pillar One Blueprint vengono definite specifiche gerarchie nelle c.d. “*sourcing rules*” per le tipologie di ricavi ascrivibili a ciascun modello di *business* identificato e tali regole potrebbero divergere da quelle previste ai fini dell’ISD;
- l’utilizzo dell’indirizzo di protocollo *internet* (c.d. “IP address”) potrebbe non rappresentare un indicatore affidabile per la localizzazione degli utenti;
- la sezione 4.3.4., “Documentation”, del Pillar One Blueprint fornisce utili indicazioni che potrebbero integrare il contenuto del punto 8.6 dello Schema.

Con riguardo al primo aspetto, si precisa che il punto 4.2 dello Schema fa riferimento al:

“momento in cui il dispositivo è utilizzato nel territorio dello Stato, nell’anno solare, per accedere ad una interfaccia digitale”.

Premesso che l’inciso “*nell’anno solare*” va inteso, a norma del comma 40 della Legge Istitutiva dell’ISD, come periodo d’imposta e quindi non ha rilevanza ai fini della localizzazione dell’utente, parrebbe che il criterio temporale sia da identificarsi nel momento esatto in cui la pubblicità viene mostrata sul dispositivo. Al riguardo, il Pillar One Blueprint (si veda pagina 74) individua due tipologie di *online advertising services*:

- quelli basati sulla posizione in *real-time* dell’utente, a cui la definizione di cui sopra parrebbe riferirsi;
- altri servizi che, quindi, esulano dalla posizione in *real-time* dell’utente.

Poiché questi ultimi servizi potrebbero proporre contenuti pubblicitari basati su altri parametri geografici, quali la residenza dell’utente (ad esempio, presente nel c.d. *user profile*) o la geolocalizzazione ricorrente (e quindi non istantanea) del dispositivo, andrebbe chiarito se la localizzazione istantanea sia da considerarsi come criterio valido ai fini dell’ISD indipendentemente dal tipo di *online advertising services*.

Inoltre, l’indicatore primario della posizione in *real-time* dell’utente viene individuato dal Pillar One Blueprint nella geolocalizzazione del dispositivo e, solo in assenza di questa, nell’IP address che, invece, viene segnalato come primario indicatore ai fini dell’ISD al punto 4.5 dello Schema, il quale a sua volta riprende il comma 40-bis della Legge Istitutiva dell’ISD. Tale possibile incoerenza andrebbe, dunque, risolta specificando, a nostro avviso preferibilmente, che il riferimento al momento di visualizzazione di un annuncio

pubblicitario non vada inteso con riguardo alla posizione in *real-time* (e, quindi, che l'IP address rappresenti comunque un valido indicatore della localizzazione dell'utente) oppure che, qualora siano disponibili dati affidabili in merito alla geolocalizzazione in *real time* del dispositivo, questi possano essere preferiti all'IP address.

Il Pillar One Blueprint affronta anche i possibili ostacoli all'uso dell'IP address quale indicatore della posizione di un dispositivo. Il principale è rappresentato dall'utilizzo di sistemi c.d. *Virtual Private Network* ("VPN") che consentono all'utente di modificare la posizione associata con il proprio IP address. Lo Schema dovrebbe, quindi, precisare se e quali correttivi possano o debbano essere adottati per ovviare a tale inconveniente. Inoltre, sarebbe opportuno che lo Schema specificasse quale ulteriori indicatori possano essere impiegati e, se del caso, secondo quale gerarchia (come indicato alle pagine 84-93 del Pillar One Blueprint).

Simili considerazioni possono essere fatte anche con riferimento ai servizi di *sale or other alienation of user data* che, infatti, nel Pillar One Blueprint risultano anch'essi suddivisi in funzione del fatto che la posizione in *real time* dell'utente rappresenti o meno un aspetto rilevante dei dati ceduti, mentre nel punto 4.4 dello Schema si fa riferimento genericamente alla posizione del dispositivo quando è stato effettuato l'accesso all'interfaccia digitale. In questo caso, tuttavia, non si specifica se il riferimento sia ad un momento specifico o ad un periodo di tempo continuativo. Inoltre, andrebbe chiarito come operino gli obblighi contabili di cui al punto 8. dello Schema con riguardo alla raccolta di dati effettuata in periodi precedenti (per cui evidentemente tali obblighi non erano in vigore).

Invece, per quanto riguarda i servizi offerti da piattaforme di intermediazione *online* si precisa che il punto 4.3 fa riferimento alla posizione del dispositivo con cui si conclude un'operazione. Tale circostanza lascerebbe intendere che si prenda in considerazione solamente l'acquirente mentre, come già argomentato, le piattaforme di intermediazione coinvolgono anche i cedenti (che sovente ne pagano i servizi). Sarebbe auspicabile, quindi, che venga fornito un chiarimento in merito a quale dispositivo vada considerato per il cedente il quale, sebbene sia generalmente un'impresa con una propria sede legale, potrebbe proporre sulla piattaforma delle offerte da più dispositivi (con differenti localizzazioni) che solo a distanza di tempo vengono accettate dall'acquirente. Quindi, anche per il cedente servirebbero regole più chiare per definirne la localizzazione. Come già accennato, l'OCSE ha previsto che i ricavi da *online intermediation platforms* siano attribuiti in misura uguale (50:50) tra lo Stato del cedente e quello dell'acquirente. In particolare, il criterio di collegamento territoriale è articolato come segue:

- per beni materiali e per i c.d. *intangible goods/services*, la residenza ordinaria dell'acquirente viene individuata tramite l'indirizzo di consegna dei beni o di fatturazione oppure quello derivante dallo *user profile* (sulla base di dati ricorrenti inerenti alla geolocalizzazione o all'IP address) mentre per il cedente si utilizza il

c.d. *principal place of business* o l'indirizzo derivante dallo *user profile* (sulla base di dati ricorrenti inerenti alla geolocalizzazione o all'IP address);

- per i c.d. *tangible services*, per l'acquirente si considera la posizione al momento dell'acquisto (*in primis*, geolocalizzazione in *real time* oppure, in assenza della stessa, indirizzo di consegna o IP address) mentre per il cedente il luogo in cui il servizio viene svolto oppure l'indirizzo derivante dallo *user profile* (sulla base di dati ricorrenti inerenti alla geolocalizzazione o all'IP address).

Come si nota da quanto sopra, nell'approccio OCSE la posizione in tempo reale del dispositivo rileva esclusivamente per la casistica dei *tangible services* e solo per localizzare l'acquirente. In tutti gli altri casi si fa riferimento a dati raccolti su un periodo più ampio di tempo che appare un indicatore più affidabile e appropriato per l'attribuzione di ricavi ad uno specifico Stato.

Inoltre, esiste anche il caso in cui il soggetto che gestisce la piattaforma effettui delle vendite in proprio di beni o servizi agli utenti della piattaforma stessa, in concorrenza con cedenti terzi. Talvolta tali cessioni riguardano beni simili a quelli offerti da cedenti terzi ma "brandizzati" da parte del gestore della piattaforma mentre in altri casi i beni sono i medesimi offerti da cedenti terzi. In tale ultimo caso, applicando l'esclusione di cui al punto 2.2, lettera a), dello Schema si arriverebbe alla conclusione che le vendite intermedie dalla piattaforma per conto di cedenti terzi sarebbero soggette a ISD mentre le vendite dei medesimi beni effettuate direttamente dal gestore della piattaforma ne sarebbero escluse (con evidente effetto anti-concorrenziale). Sarebbe, pertanto, opportuno tenere in considerazione anche tali aspetti per definire un approccio più strutturato nell'applicazione dell'ISD che garantisca maggiore uniformità tra tutti i soggetti potenzialmente coinvolti.

Da ultimo, il periodo finale del punto 8.6 dello Schema appare sicuramente un valido punto di partenza riguardo alla documentazione che i contribuenti dovranno raccogliere e conservare su base mensile. Tuttavia, come precisato nel Pillar One Blueprint (si veda in particolare la sezione 4.3.4.), potrebbe non essere possibile conservare tutte le informazioni rilevanti (ad esempio, ai fini della localizzazione degli utenti) per ragioni di *privacy*, oltre che di dimensioni dei dati stessi. In sede OCSE, è stato, quindi, previsto che i contribuenti debbano approntare un sistema di controllo interno al fine di garantire l'attendibilità delle informazioni utilizzate ed essere in grado di fornire *report* di sintesi dei dati utilizzati. Riteniamo che tale approccio sia rispondente alla necessità di non gravare i contribuenti di eccessivi oneri di *compliance* ed andrebbe tenuto in considerazione nella conversione dello Schema nel provvedimento definitivo, in particolare riguardo alla facoltà concessa all'amministrazione finanziaria di richiedere "estrazioni totali" dei registri contabili relativi all'ISD e "ogni ulteriore documento ritenuto utile". Non è, infatti, chiaro se tale facoltà si riferisca ai soli valori aggregati su base mensile, di cui all'allegato 1 dello Schema, oppure anche ai dati puntuali necessari per la determinazione degli stessi.

Interazione dell'ISD con misure di consenso internazionale sulla medesima materia

comma 49-bis della Legge Istitutiva dell'ISD il quale prevede che la stessa verrà abrogata "al momento di entrata in vigore delle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale"

Lo Schema non chiarisce le modalità di passaggio dall'ISD a tali ulteriori disposizioni a valenza multilaterale. Ciò potrebbe essere dovuto al ritardo che il G20 e l'OCSE hanno accumulato nel raggiungimento di un accordo basato sul più ampio consenso internazionale possibile. Al momento attuale, infatti, non è possibile prevedere quando tale accordo verrà raggiunto e quando entreranno in vigore le relative disposizioni.

Avendo ben presente la necessità di intervenire, anche unilateralmente, sul settore dei servizi digitali che, tra l'altro, proprio nel 2020 ha avuto un'accelerazione significativa anche per via della pandemia, si chiede che nell'ipotesi, per quanto remota, in cui le proposte attualmente in discussione in ambito OCSE dovessero applicarsi (retroattivamente) anche sull'anno 2020 l'eventuale ISD già versata con riferimento a tale annualità venga compensata con gli importi dovuti per via dell'introduzione del c.d. *Amount A* di cui al Pillar One Blueprint.

Qualora, infatti, il 2020 fosse considerato l'anno del cambiamento, da un lato, dell'economia verso una più spinta digitalizzazione e, dall'altro, delle regole di tassazione internazionale per effetto del sopraggiunto accordo in sede OCSE/G20, le misure unilaterali andrebbero di conseguenza abolite.

* * *

Nel rimanere a completa disposizione per ogni eventuale chiarimento, è gradita l'occasione per porgerVi i migliori saluti oltre che auguri per un proficuo 2021.