

Ma il meccanismo impositivo è tutt'altro che pacifico. E così anche il fisco prende tempo

Web tax, l'Italia e l'Europa vogliono tassare i servizi digitali

Un'imposta Ue sul digitale sarà introdotta entro il 2023

Pagine a cura
DI ANTONIO RANALLI

Con l'approvazione da parte dell'Agenzia delle entrate del nuovo modello Digital Service Tax prende forma l'imposta sui servizi digitali. I soggetti interessati dovranno pagare la tassa entro il 16 maggio, per effetto dello slittamento dei termini, il secondo, deliberato pochi giorni fa dal governo Draghi, anche in attesa di un inquadramento transnazionale, in sede Ocse, della tematica. L'imposta italiana è calcolata sul 3% dei ricavi derivanti da imprese, anche non residenti, con ricavi globali pari ad almeno 750 milioni di euro, di cui almeno 5,5 milioni da servizi digitali realizzati in Italia.

Martedì scorso l'Agenzia delle entrate ha emanato la circolare n. 3/2021 per fornire chiarimenti interpretativi in merito al funzionamento dell'imposta sui servizi digitali, anche tenendo conto dei contributi inviati nei mesi scorsi dagli operatori all'esito della consultazione pubblica sulla prima bozza del provvedimento. Alcune dei dubbi fugati dalle Entrate sono quelli espressi dagli studi legali che *Affari Legali* ha sentito, e di cui diamo conto in questa inchiesta realizzata pochi giorni prima della pubblicazione della circolare.

«La «digital tax» viene introdotta in Italia con l'obiettivo di contrastare fenomeni elusivi di sottrazione di base imponibile e imposte nel Paese in cui le attività economiche vengono svolte, con l'intento di colpire i «giganti del web» che, almeno a livello europeo, scontano imposte minime (inferiori al 4% dell'utile netto)», spiega **Francesca Masotti**, head of tax dello studio **Masotti Cassella**. «A fronte di una finalità corretta tuttavia il funzionamento dell'imposta come formulato si presta a critiche e limiti notevoli. In sintesi, la web tax italiana prevede l'applicazione di una imposta del 3% sui ricavi (o meglio, corrispettivi), al lordo dei costi e al

netto della sola Iva, generati da diversi servizi di trasmissione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata rivolta agli utenti della stessa interfaccia».

A prescindere dalle problematiche e dai dubbi connessi all'inquadramento sistematico della Isd (che comporta anzitutto un tema di coordinamento con i vigenti trattati contro le doppie imposizioni non rientrando nell'ambito delle tipologie di imposte cui gli stessi si applicano) per **Marco Adda**, partner di **BonelliErede** «saranno necessari opportuni chiarimenti per accompagnare l'implementazione di questa imposta quali a titolo esemplificativo: (i) la deducibilità dell'Isd ai fini Ires, in quanto allo stato attuale non sembrerebbe essere deducibile (peraltro, tale aspetto è in contrasto con le premesse contenute nella proposta di direttiva Ue, da cui l'Isd trae ispirazione); (ii) gli effetti distorsivi in termini di possibile doppia imposizione che si potrebbero creare per talune tipologie di servizi digitali; (iii) la definizione di «gruppo», nella quale allo stato attuale vengono identificate le entità incluse nel bilancio consolidato e redatto in conformità ai principi contabili internazionali (o a un sistema nazionale d'informativa finanziaria); (iv) le modalità di contabilizzazione; (v) l'effetto «cascata» che potrebbe avere la traslazione dell'imposta sugli utenti».

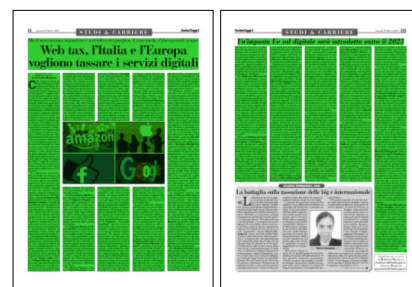
Secondo **Andrea Sgrilli**, senior associate del dipartimento Tax di **Clifford Chance** «il gettito atteso ammonta a 708 milioni di euro annui per il 2021 e il 2022. Le stime sono state formulate in sede di approvazione delle leggi di Bilancio 2019 e 2020, senza quindi tenere conto degli effetti della pandemia Covid-19 che hanno spinto i fatturati delle aziende del digitale».

Per **Gianluca Russo** di **Cleary Gottlieb** «il legislatore ha scelto di tassare i ricavi lordi e non il reddito netto. In particolare, la base imponibile è pari alla percentuale dei corrispettivi

percepiti nel corso dell'anno da ciascun soggetto passivo (al lordo dei costi ma al netto dell'Iva ed esclusi i ricavi infragruppo) attribuibile all'Italia. I criteri di computo di tale percentuale variano a seconda del servizio digitale con l'elemento comune della localizzazione dell'utente (i.e. del dispositivo utilizzato) nello Stato».

Per **Marco Jannon**, partner e **Mario Nunziata**, senior associate di **Pavia e Ansaldo** «nella determinazione della base imponibile non devono essere considerati i ricavi derivanti dai servizi digitali resi a soggetti infragruppo, residenti e non residenti in Italia. Inoltre non devono essere considerati i corrispettivi della messa a disposizione di un'interfaccia digitale che facilita la vendita di prodotti soggetti ad accisa, quando hanno un collegamento diretto ed inscindibile con il volume o il valore di tali vendite. Il totale dei ricavi imponibili è il prodotto del totale dei ricavi dei servizi digitali, ovunque realizzati, per la percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata all'Italia».

L'imposta ha sollevato forti interessi e allo stesso tempo critiche. «È ormai pacifico che numerose società penetrano i mercati degli Stati membri europei con la loro tecnologia digitale producendo significativi profitti che tuttavia sfuggono totalmente all'impianto impositivo tradizionale, fondato sul un concetto di territorialità fisico (c.d. «bricks and mortar»)», spiega **Luca Dal Cerro**, partner di **Legance - Avvocati Associati**. «Questo nuoce in modo deciso alla concorrenza e



al gettito erariale dei vari paesi in cui tali profitti vengono generati. Per questo motivo, nonostante sia l'Europa sia l'Ocse collettivamente avessero intrapreso un percorso virtuoso verso l'implementazione di un sistema impositivo «globale e comune», principalmente volto all'identificazione di una «stabile organizzazione digitale», alcuni paesi, individualmente, come la Francia e l'Italia si sono comunque dotate di un proprio sistema impositivo (ampiamente ispirato alla proposta di direttiva Europea) per arginare fin da subito la perdita di gettito».

L'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del 15 gennaio 2021 ha definito le modalità di applicazione e di assolvimento dell'imposta sui servizi digitali. «Le prime scadenze saranno il 16 marzo, per il primo versamento della nuova imposta, ed il 30 aprile per l'invio della dichiarazione relativa ai servizi tassabili per l'anno 2020», prosegue **Francesco Marconi**, International contact partner di **Andersen**. «Questa disposizione fa finalmente chiarezza sui soggetti passivi di imposta e sui servizi digitali inclusi ed esclusi dall'ambito applicativo del nuovo adempimento. Il testo definitivo segue una breve consultazione pubblica promossa a fine dicembre da parte dell'Agenzia delle entrate, servita a raccogliere commenti e suggerimenti dagli operatori del settore e dai professionisti sullo schema di provvedimento».

Il provvedimento attuativo dell'imposta sui servizi digitali è stato frutto di una consultazione pubblica che ha avuto inizio il 16 dicembre 2020 ed è terminata il 31 dicembre 2020. «Tuttavia, gli operatori del mercato si aspettavano che il provvedimento definitivo offrisse maggiori chiarimenti rispetto a quelli che poi sono stati effettivamente forniti (ad esempio, per determinare la base imponibile o per evitare fenomeni di doppia imposizione)», spiega **Massimo Giaconia**, of counsel di **Gatti Pavesi Bianchi Ludovici**, «pertanto, ci si augura che molti dei dubbi emersi sia dalla stessa legge introduttiva che dalla consultazione pubblica del provvedimento saranno oggetto di chiarimento da parte di una circolare dell'Agenzia delle Entrate che sarà presumibilmente emanata in tempi rapidi. Giova ricordare che, il dl 15 gennaio 2021 n. 3 ha prorogato, solo per il 2021, i termini per il versamento dell'imposta sui

servizi digitali e per la relativa dichiarazione rispettivamente al 16 marzo e al 30 aprile 2021, rispetto al 16 febbraio e al 31 marzo previsti a regime».

Il dibattito globale sulla Imposta sui servizi digitali si contestualizza nell'ambito dell'attuale dialettica geopolitica caratterizzata da uno scacchiere internazionale sempre più volatile, dominato da attori e scenari sempre meno prevedibili, grazie anche alla *disruption* tecnologica accelerata dal quadro pandemico attuale. «La crescente pressione dell'opinione pubblica ha imposto a governi e Ocse un acceso dibattito sull'Isd con oggettive complessità politiche, tecniche e giuridiche, generando un interesse anche in sede Ue e sollecitando alcune giurisdizioni a introdurre Isd domestiche», spiegano **Davide Bergami** (partner - Mediterranean business development leader) e **Anselmo Martellotta** (associate partner) di **EY**. «Dal 2017, su mandato G20, l'Ocse, con l'inclusive framework (137 giurisdizioni), cura la gestazione dei due reports "Pillar One" and "Pillar two" blueprints, per sviluppare, rispettivamente, la normativa su nexus e allocazione della potestà impositiva, nonché una global minimum tax sui redditi delle multinazionali. Il 14 e 15 gennaio 2021, l'Ocse ha ospitato la public consultation sui molteplici e variegati contributi offerti da vari stakeholder. La sfida è che si arrivi a una definizione dei nuovi principi entro la metà dell'anno corrente».

La relazione tecnica alla legge di Bilancio 2020 stimava un gettito di circa 700 milioni di euro all'anno. «Tale stima, non poteva ovviamente prevedere gli impatti della pandemia sui bilanci delle aziende attive nell'economia digitale e, pertanto, non è da escludere un «extragettito» legato a certi cambiamenti nelle abitudini di consumo», spiega **Tancredi Marino**, head of tax & private clients di **Dwf**, «il processo di calcolo dell'imposta è alquanto complesso; in estrema sintesi, il prelievo del 3% è commisurato ai ricavi derivanti dalle prestazioni pubblicitarie, le prestazioni di accesso a un circuito digitale (es. social network) e le prestazioni di trasmissione dei dati (cessione di big data)».

Per **Stefano Petrecca**, socio dello studio **Cba** e responsabile della sede di Roma «in base alla relazione tecnica alla Legge di Bilancio 2020 la digital tax

dovrebbe generare un gettito di 708 milioni di euro per ciascun anno di applicazione, ma secondo alcuni tale importo sarebbe abbondantemente sovrastimato. Tuttavia, va detto che tale previsione è stata realizzata ante pandemia Covid 19 e dunque non tiene in considerazione gli effetti (verosimilmente positivi) che la stessa ha avuto sull'economia digitale in generale e quindi il gettito effettivo potrebbe essere più alto di quello preventivato, giusto o sbagliato che sia stata la stima da chiunque effettuata».

Per **Roberta Moscaroli**, partner di **Dentons** «nonostante i suggerimenti di un'interpretazione restrittiva della nozione di "veicolazione" della pubblicità mirata, il Provvedimento ha confermato l'assoggettabilità a imposta non solo dei ricavi riferibili al servizio di "intermediazione pubblicitaria" (tipico dell'attività degli Ott) ma anche dei ricavi di tutti gli altri soggetti che intervengono nella filiera della pubblicità online, anche quando questi si limitino a "ospitare" detta pubblicità (come, tipicamente, avviene per i soggetti dell'editoria radicati in Italia, per i quali, peraltro, non si pone un tema di mancata intercettazione e tassazione della ricchezza e la cui trasformazione digitale dovrebbe essere incentivata anziché "sovratassata")».

Anche per **Stefano Loconte** di **Loconte & Partners - Studio Legale e Tributario** è necessaria «un'agevole e corretta individuazione dei servizi digitali ai fini di una delimitazione fluida del perimetro oggettivo di applicazione dell'imposta: sarebbe in altre parole opportuno che vengano individuate puntualmente sia le categorie di servizi digitali assoggettate all'imposta, sia quelle escluse, in un'ottica di maggiore certezza e semplificazione. E non sarebbe di conseguenza peregrino attendersi, a tal fine, una disciplina strutturata ad hoc che consenta ai soggetti interessati, seppur in via facoltativa, di richiedere all'Amministrazione finanziaria apposito parere preventivo laddove sorgano questioni interpretative che possano inevitabilmente influire sulla corretta applicazione dell'imposta».

Il gettito sarà comunque condizionato da eventuali accordi internazionali previsti dalla normativa. «Sul punto si segnala che lo scorso 9 ottobre l'Ocse ha pubblicato una proposta posta all'esame del G20», spiega

Alfonso Buonpensiere, socio dello studio **SM&A** di Roma, «Questo importo, ovviamente stimato, è condizionato dalla base imponibile e quindi principalmente dall'andamento effettivo dei guadagni delle imprese facenti parte della cosiddetta "economia digitale". Il dato dei profitti di queste imprese, in costante crescita, si scontra però con la ben nota resistenza a un corretto pagamento delle imposte. In questo contesto gli operatori, approfittando dell'incertezza che circonda fenomeni nuovi e non ancora adeguatamente regolati, utilizzano strutture fiscali spesso aggressive per ridurre al minimo il carico fiscale o annullarlo. Si tratta di pratiche poste in essere soprattutto da aziende multinazionali, che "orientano" in tal modo i propri profitti dove conviene di più». Le imprese assoggettate alla web tax sono solo quelle che l'anno precedente hanno realizzato almeno 750 milioni di euro di fatturato, unitamente a un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali realizzati in Italia almeno pari a 5,5 milioni di euro». «La norma (articolo 1, comma 37, legge 145/2018) prevede che l'imposta si applichi su alcuni ricavi derivanti da servizi digitali, esclusi quelli resi a soggetti appartenenti al gruppo», dice **Fabio Ciani**, founding partner di **Sta Studio legale tributario internazionale**, «si tratta di servizi - realizzati verso utenti "localizzati" in Italia - concernenti le seguenti fattispecie: veicolazione su una interfaccia digitale (es. sito internet) di pubblicità mirata agli utenti; messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale (es. social network, forum, servizi di messaggistica istantanea) che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi; trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale. Le esclusioni sono stabilite nel successivo comma 37-bis, come la fornitura diretta di beni e servizi, nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale, fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito web del fornitore di quei beni o servizi, quando il fornitore non svolge funzioni di intermediario».

I soggetti non residenti senza una stabile organizzazione in Italia e senza una partita Iva italiana che integrano i requisiti dimensionali devono richiedere all'Agenzia delle entrate un

numero identificativo ai soli fini dell'imposta sui servizi digitali. «Se tali soggetti sono residenti in uno Stato non appartenente alla Ue o allo See, privo di un accordo di cooperazione amministrativa contro le evasioni e le frodi e un accordo per l'assistenza reciproca per il recupero dei crediti fiscali, sono obbligati a procedere alla nomina di un rappresentante fiscale che provveda al versamento dell'imposta e alla dichiarazione», spiega **Flavio Notari**, of counsel di **Orrick**. «I soggetti residenti in Italia che fanno parte dello stesso gruppo di tali soggetti non residenti, sono solidalmente responsabili con questi ultimi per gli obblighi legati all'imposta sui servizi digitali».

Quanto alla territorialità dell'imposta, secondo **Gianluca Boccalatte**, partner di **Biscozzi Nobili Piazza**, «il discrimine è rappresentato dalla localizzazione dell'utente del servizio digitale (che deve essere in Italia); nel caso dei servizi pubblicitari mirati, occorre che la pubblicità figuri sul dispositivo dell'utente (ad esempio, uno smartphone) nel momento in cui il dispositivo è utilizzato nel territorio dello Stato; per le piattaforme multilaterali, l'utente si considera localizzato nel territorio italiano quando ivi utilizza un dispositivo per accedere all'interfaccia digitale e conclude un'operazione corrispondente su tale interfaccia; infine, per il commercio di dati, l'utente si considera localizzato nel territorio italiano quando i dati sono stati generati utilizzando un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato. Sul piano pratico, resta la difficoltà di individuare e rilevare dei corretti parametri di geolocalizzazione dell'utente, attesa la non univocità degli stessi».

La normativa è vincolata a un peculiare meccanismo di auto-abrogazione attraverso un rinvio alle disposizioni che deriveranno da accordi raggiunti nelle sedi internazionali in materia di tassazione dell'economia digitale. «Il rinvio è volutamente generico», ha spiegato **Francesco Giuliani**, partner di **Fantozzi & Associati**, sul tema digital tax, «in modo da includere sia un eventuale accordo "globale" Ocse (al momento l'ipotesi di lavoro è sul c.d. *Unified Approach*, al cui progresso si spera il cambio di amministrazione Usa possa dare notevole impulso), sia - in subordine - la Digital Service Tax Ue. L'imposta applica un'aliquota del 3% ai ricavi

vi (lordi) derivanti dai seguenti servizi: veicolazione su una interfaccia digitale di pubblicità; messa a disposizione di una interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura di beni e servizi; trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo dell'interfaccia digitale».

Ci sono alcune ombre sulla nuova tassa. «In primo luogo, la web tax, per come è stata declinata, non colpisce solo le note multinazionali non Ue (americane e cinesi), ma, ad esempio, anche alcune grandi imprese editoriali nazionali, con possibili effetti negativi sulla loro competitività e sulla trasformazione digitale dell'economia», prosegue **Alessio Briganti**, manager di **Legalitax Studio Legale e Tributario**. «Inoltre, vi è il serio rischio che i soggetti colpiti da tale tassazione, per come è ideata, possano agevolmente traslarla sui consumatori finali. Non solo. L'obbligo imposto alle imprese del web di geolocalizzare gli utenti al fine di sapere se la transazione è avvenuta in Italia, presenta seri profili di incompatibilità in materia di privacy, su cui il Garante dovrebbe rilasciare un chiarimento».

C'è anche la difficoltà di individuare una base imponibile condivisa tra tutti gli attori del settore. «Il settore dell'economia digitale, infatti, si fonda su alcune specificità tra cui la fornitura di beni e servizi senza una presenza fisica o legale (ad esempio e-commerce)», è il parere di **Edoardo Tamagnone**, partner dello studio legale **Tamagnone Di Marco**, «l'accesso dei consumatori a servizi digitali gratuiti a fronte della mera corrispondenza dei propri dati personali (ad esempio Google, Facebook) e l'applicazione di diritti alle transazioni di e-commerce. Tali specificità rendono ardua la tassazione in uno Stato di tali attività dematerializzate dal momento che i sistemi fiscali sono, tradizionalmente, basati su un'economia di produzione fisica. In questo contesto alcune multinazionali hanno posto in essere una pianificazione fiscale aggressiva ovvero dirottando gli utili verso giurisdizioni in cui la tassazione fiscale è minima».

Per **Francesco Mantegazza** e **Fabio Oneglia**, equity partner dello studio legale e tributario **Fivelex**, «rispetto ad iniziative unilaterali, dell'Italia come di qualche altro paese, sarebbe

tuttavia auspicabile un'azione di più ampio respiro e coordinata a livello internazionale, tenuto conto sia degli effetti sugli scambi commerciali (ad esempio, gli Usa ritengono che l'imposta sia discriminatoria per le loro aziende e stanno valutando l'applicazione di contromisure) che dell'evoluzione della digital tax nell'ambito del progetto Beps dell'Ocse e della Commissione Europea».

—© Riproduzione riservata— ■

