

L'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI (C.D. WEB TAX) CON SAPORE FISCALE IN AGRODOLCE RIFLESSIONI

SOMMARIO: 1. *La genesi normativa* – 2. *Il perimetro soggettivo* – 3. *Il perimetro oggettivo* – 4. *Le procedure di calcolo e di versamento dell'imposta dovuta.*

La nuova imposta sui servizi digitali, che punta a incassare 150 milioni di euro per il 2019 a causa del debutto effettivo nella seconda metà dell'anno e 600 milioni annui a partire dal 2020, estende a macchia d'olio il proprio perimetro di applicazione adottando (ma non totalmente, come vedremo) la versione avanzata dalla Commissione europea lo scorso mese di marzo 2018. Secondo alcune stime dovrebbe ricomprendere una platea "attiva" di circa 200 aziende. Nel lavoro che segue si è cercato di focalizzare l'attenzione sui presupposti di imponibilità e i punti di mancato dialogo con la Direttiva europea.

Resta comunque il dato che la nuova normativa domestica, al pari di quella comunitaria, si preoccupa di rispondere ai tre interrogativi mai *demodée* nel contesto tributario internazionale: "who to tax" (chi tassare); "what to tax" (che cosa tassare); "where to tax" (dove tassare).

1. *La genesi normativa*

La legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di stabilità 2019), all'art. 1, comma 35, istituisce, come noto, l'imposta sui servizi digitali (di seguito ISD).

Contestualmente, il comma 50 del medesimo art. 1 abroga la disciplina (contenuta nell'art. 1, commi da 1011 a 1019, della legge 27 dicembre 2017, n. 205) dell'imposta sulle transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici, che avrebbe invece dovuto applicarsi a decorrere dal 1° gennaio 2019.

La riscrittura era, in realtà, attesa (visto che non era stato formulato il Decreto attuativo della legge n. 205/2017 previsto per il 30 aprile 2018) e del tutto prevedibile, considerato l'intervento – lo scorso 21 marzo 2018 – della proposta di Direttiva UE sulla medesima materia (1) che ne caratterizzava i contenuti come imposta comunitaria e ne prevedeva l'istituzione a partire dal 1° gennaio 2020.

Siffatta proposta di Direttiva, com'è evidente, ha operato la prima incrinatura circa l'asserito equilibrio fra multinazionali del settore digitale e imprese di diverso settore: le prime, infatti, che operano in tutto il mondo e quindi si atteggiavano con disinvoltura anche nei rapporti con il fisco; le seconde soggette a

più o meno onerosi regimi ordinari. Ma non solo.

Le prime possono "lavorare" in molteplici contesti territoriali senza necessità di costituirvi strutture fisiche fisse o tangibili; le seconde sono costrette, invece, dalla natura stessa del proprio *business* a insediamenti caratterizzati da inevitabili presenze fisiche. Detto in altri termini, significa assenza dei presupposti per l'identificazione di una stabile organizzazione nel primo caso, e inevitabile presenza degli stessi nel secondo (la questione, peraltro, è sul tavolo dell'OCSE, che dibatte ormai già da tempo non sul "se" ma sul "come" aggiornare un concetto ormai obsoleto come quello di "stabile organizzazione") (2).

Il legislatore italiano, che si era già espresso – con la legge n. 205/2017 – a favore dell'introduzione di una nuova imposta, ha dunque semplicemente tenuto conto di questa evoluzione storica e ha, conseguentemente, allineato la formulazione del proprio testo a quello di fonte comunitaria, manifestando così un sostegno pieno all'iniziativa della Commissione UE.

Per l'effetto, la nuova normativa italiana si preoccupa di rispondere, così come la Direttiva, alle tre domande classiche in materia: "who to tax" (chi tassare); "what to tax" (che cosa tassare); e "where to tax" (dove tassare).

2. *Il perimetro soggettivo*

I soggetti passivi dell'imposta (comma 36) sono tutti i soggetti esercenti attività d'impresa (dunque persone fisiche e giuridiche, a prescindere dalla tipologia e dalla forma giuridica utilizzata), a condizione che superino la soglia di ricavi richiesta *ex lege*, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare.

Nello specifico, i soggetti passivi devono realizzare congiuntamente:

a) un ammontare complessivo di ricavi, ovunque realizzati, non inferiore a 750.000.000 euro;

(2) Cfr. OCSE, *Interim Report 2018 - Tax Challenges Arising from Digitalisation*. Si rinvia altresì a F. CIANI - A. LANOTTE, *L'economia digitale e l'Azione 1 del progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) - La stabile organizzazione "virtuale" e il commercio elettronico: introduzione del concetto di "significativa presenza economica"*, in *Boll. Trib.*, 2018, 1362; F. CIANI, *La residenza fiscale delle persone giuridiche - Presunzione di esteroinvestizione*, *ibidem*, 1671; e S. MAYR - G. FORT, *La nuova definizione di stabile organizzazione (art. 162 del TUIR)*, *ibidem*, 487.

(1) Cfr. European Commission COM(2018)148 Final del 21 marzo 2018, in *Boll. Trib. On-line*. Si veda la traduzione ufficiale sempre in *Boll. Trib. On-line*.

b) un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali, nel territorio dello Stato, non inferiore a 5.500.000 euro.

L'individuazione del presupposto soggettivo si presta a qualche incertezza.

Rientrano, infatti, fra i soggetti passivi d'imposta, sia qualora (i soggetti) realizzino i volumi sopraindicati singolarmente, sia qualora vi pervengano "a livello di gruppo". Questa dicitura mostra un'evidente esigenza di cautelarsi contro possibili abusi di parte. Ma v'è di più. Essa appare addirittura più ampia di quella utilizzata dalla Direttiva, dove si individua il "gruppo" nell'ambito circoscritto di un bilancio consolidato (di gruppo) (l'art. 4, par. 6, dispone: «*If the entity referred to in paragraph 1 belongs to a consolidated group for financial accounting purposes, that paragraph shall be applied instead to the worldwide revenues reported by, and taxable revenues obtained within the Union by, the group as a whole*») (3).

3. Il perimetro oggettivo

Ai sensi del comma 37 dell'art. 1 della legge n. 145/2018, i ricavi da servizi digitali, cui si applica l'imposta, sono quelli derivanti dalla fornitura dei seguenti servizi:

1) veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia;

2) messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale, che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi;

3) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

Si tratta, com'è intuibile, di prestazioni riconducibili, sostanzialmente, alla pubblicità e alla intermediazione in senso generale. Mentre la Direttiva codifica l'uso di certe espressioni attribuendo ad esse un ben preciso significato convenzionale, la legge domestica difetta di queste precisazioni che, tuttavia, potranno ben essere adottate dal decreto ministeriale previsto al comma 45 del medesimo art. 1 della legge n. 145/2018.

Le parole chiave minime sono in questo caso "interfaccia digitale" e "utente". Con la prima espressione (*digital interface*) si intende una strumentazione informatica – cioè *software*, musica, video, testi, giochi – idonea ad essere utilizzata attraverso un apparecchio fisico (*device*), tale essendo un *computer*, un telefono cellulare, un *i-pad* o altro mezzo simile con cui accedere al mondo che opera per via digitale. Con la seconda (*user*) si intendono sia persone fisiche che imprese (costituite quali persone giuridiche o meno).

Il successivo comma 38 dell'art. 1 della legge n. 145/2018 esclude dall'imposta i ricavi derivanti dai servizi digitali, se sono resi a soggetti che, ai sensi delle norme del codice civile (art. 2359 c.c.) si considerano in posizione di controllo (siano essi controllanti, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante).

lati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante).

Il comma 39 del più volte citato art. 1 definisce le modalità di calcolo dell'imponibile: i ricavi tassabili sono assunti al lordo dei costi e al netto dell'IVA e di altre imposte indirette.

Ai sensi del comma 40 il periodo d'imposta coincide con l'anno solare. Un ricavo si considera tassabile in un determinato periodo d'imposta se l'utente di un servizio tassabile è localizzato nel territorio dello Stato in detto periodo.

Al riguardo, è bene precisare che un utente è localizzato nel territorio dello Stato se:

a) nel caso di un servizio di veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata [comma 37, lett. a)], la pubblicità in questione figura sul dispositivo dell'utente nel momento in cui il dispositivo è utilizzato nel territorio dello Stato in detto periodo d'imposta, per accedere a un'interfaccia digitale;

b) nel caso di un servizio di messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale, che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi [comma 37, lett. b)]:

– se il servizio comporta un'interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, l'utente utilizza un dispositivo nel territorio dello Stato in detto periodo d'imposta per accedere all'interfaccia digitale e conclude un'operazione corrispondente su tale interfaccia in detto periodo d'imposta;

– se il servizio comporta un'interfaccia digitale multilaterale di un tipo che non rientra nel punto 1, l'utente dispone di un conto per la totalità o una parte di tale periodo d'imposta, che gli consente di accedere all'interfaccia digitale e tale conto è stato aperto utilizzando un dispositivo nel territorio dello Stato;

c) nel caso di un servizio di trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale [comma 37, lett. c)], i dati generati dall'utente che ha utilizzato un dispositivo nel territorio dello Stato per accedere a un'interfaccia digitale, nel corso di tale periodo d'imposta o di un periodo d'imposta precedente, sono trasmessi in detto periodo d'imposta.

Come è evidente, la normativa italiana non avverte la necessità di chiarire il tema della localizzazione se non per individuare il momento in cui la prestazione diventa rilevante. In sintesi, la prestazione si considera eseguita (e il relativo ricavo diventa tassabile) se l'utente "è localizzato nel territorio dello Stato" in un certo periodo. Sennonché, per verificare se un utente si considera "localizzato nel territorio dello Stato", occorre procedere distinguendo ulteriormente fra le tre tipologie di prestazioni descritte in precedenza.

In particolare, volendo riprendere quanto sopra anticipato:

1) per le prestazioni pubblicitarie l'utente si considera "localizzato" in Italia se la pubblicità figura sul suo apparecchio nel momento in cui detto apparecchio viene utilizzato in Italia per accedere a un'interfaccia digitale ovunque localizzata. Il che vuol dire

(3) «*Se l'entità di cui al paragrafo 1 appartiene a un gruppo consolidato a fini di contabilità finanziaria, tale paragrafo si applica invece ai ricavi a livello mondiale dichiarati dal gruppo nel suo insieme e ai ricavi imponibili ottenuti all'interno dell'Unione dallo stesso*». Traduzione ufficiale del punto 6 (pag. 25) del Progetto di Direttiva COM(2018) 148 final cit. alla nota 1.

che l'utente (italiano o francese che esso sia) che si trova a Ventimiglia fa sorgere il presupposto della ISD se accende il suo *i-pad* entro il confine italiano. Ma se oltrepassa il confine genererà, tutt'al più, il medesimo presupposto per il fisco francese ma non per quello italiano. Sono evidenti le ricadute in tema di controllo (4).

2) per i servizi di cui alla lett. *b*) (prestazioni di accesso a un circuito digitale che consente lo scambio di informazioni, beni o servizi fra gli utilizzatori di detto circuito), l'utente si considera "localizzato" in Italia al verificarsi di determinate condizioni di utilizzo di un'interfaccia digitale.

Nella *prima ipotesi*, cioè se il servizio utilizzato si concretizza nel mettere a disposizione un'interfaccia che facilita cessioni di beni o prestazioni di servizi fra utenti, l'utente si considera "localizzato" in Italia se utilizza «un dispositivo nel territorio dello Stato ... per accedere all'interfaccia digitale e conclude un'operazione corrispondente su tale interfaccia». In altri termini, non è sufficiente che l'apparecchio si trovi fisicamente in Italia, ma occorre, altresì, che dal suo utilizzo derivi la conclusione di un'operazione. Anche in questo caso è palese la difficoltà accertativa perché qui non basta conoscere il luogo di attivazione del *device* ma occorre anche verificare che una transazione commerciale si sia conclusa.

La *seconda ipotesi* è quella che contempla l'accesso a un'interfaccia digitale che opera con finalità diverse da quelle soprarichiamate: non mira, cioè, a facilitare la cessione di beni o la prestazione di servizi. È, ad esempio, il classico *social network* in cui si paga un corrispettivo per essere ammessi a un certo circuito di "amici" che si incontrano intorno ad alcune tematiche. In questo caso l'utente si considera "localizzato" in Italia se il diritto di accesso è stato attivato "utilizzando un dispositivo nel territorio dello Stato".

3) per le prestazioni di cui alla lett. *c*) (fornitura di dati raccolti sui movimenti di utenti sul circuito digitale), l'individuazione della "localizzazione" dell'utente presenta difficoltà oggettive. Si può ritenere che «un utente si considera localizzato nel territorio dello Stato se ... i dati generati dall'utente che ha utilizzato un dispositivo nel territorio dello Stato per accedere a un'interfaccia digitale ... sono trasmessi in detto periodo». Come è evidente, qui si intrecciano elementi di carattere temporale (il riferimento a periodi d'imposta) con elementi di carattere spaziale (il luogo in cui è stato attivato il dispositivo). Si può ritenere che la localizzazione dell'utente vada ricercata in ciascun accesso a un'interfaccia digitale indipendentemente dalle ragioni per cui lo fa e dai risultati di tale accesso.

(4) Cfr. M. NIEMINEN, *The scope of the Commission's Digital Tax Proposals*, in *Bulletin for International Taxation*, n. 11/2018; e T. DI TANNO, *L'imposta sui servizi digitali si allinea alla proposta di Direttiva UE*, in *il fisco*, 2019, 326.

4. Le procedure di calcolo e di versamento dell'imposta dovuta

La ISD si applica in funzione delle prestazioni realizzate. Non rileva, quindi, il momento dell'incasso, ma solo quello dell'emersione del diritto a percepire l'ammontare dovuto.

Il comma 41 dell'art. 1 della legge n. 145/2018 chiarisce che l'imposta dovuta si ottiene applicando l'aliquota del 3 per cento all'ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo in ciascun trimestre.

Il comma 42 indica le modalità di versamento dell'imposta, da effettuarsi entro il mese successivo a ciascun trimestre; la dichiarazione dell'imposta è invece annuale e riguarda l'ammontare dei servizi tassabili prestati entro quattro mesi dalla chiusura del periodo d'imposta. Con norma secondaria (decreto di cui al comma 45) può essere previsto che, per le società appartenenti al medesimo gruppo, per l'assolvimento degli obblighi derivanti dalle disposizioni in commento sia nominata una singola società del gruppo.

Il successivo comma 43 chiarisce che i soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato e di un numero di partita IVA, che nel corso di un anno solare realizzano i presupposti per l'applicazione dell'imposta, sono tenuti a richiedere all'Agenzia delle entrate un numero identificativo ai fini dell'imposta sui servizi digitali. La richiesta è effettuata secondo modalità previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (comma 46).

I soggetti residenti nel territorio dello Stato, ove appartengano allo stesso gruppo dei soggetti non residenti (di cui sopra), sono solidalmente responsabili con questi ultimi per le obbligazioni derivanti dalla nuova imposta, la cui disciplina è contenuta nelle norme in esame.

Interessante quanto contenuto nel comma 44: in particolare, viene previsto che per l'accertamento, le sanzioni e la riscossione dell'imposta, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni previste in materia di IVA, in quanto compatibili.

Il comma 45 affida a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, sentite l'Autorità per la garanzia nelle comunicazioni, l'Autorità garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia digitale, da emanare entro 4 mesi dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2019 (1° maggio 2019), il compito di stabilire le disposizioni di attuazione dell'imposta sui servizi digitali. Il successivo comma 46 affida invece ad uno o più provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate il compito di individuare le modalità applicative dell'imposta.

In punto di decorrenza giova ricordare che la legge di bilancio 2019 è stata pubblicata in *Gazzetta Ufficiale* il 31 dicembre 2018 e le novità ivi previste decorrono dal 1° gennaio 2019.

Dott. Angelo Carlo Colombo – Avv. Vincenzo Cristiano