

Spettabile  
**AGENZIA DELLE ENTRATE**  
**Divisione Contribuenti**  
**Settore Internazionale**

Milano, 31 dicembre 2020

Via e-mail: div.contr.internazionale@agenziaentrate.it

**Oggetto:** consultazione pubblica - bozza di Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate contenente le modalità operative dell'imposta sui servizi digitali di cui all'art. 1, commi 35-50 della l. 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall'art. 1, comma 678 della l. 27 dicembre 2019, n. 160.

**A. Premessa.**

Lo schema di Provvedimento in oggetto (di seguito il "**Provvedimento**"), conformemente a quanto previsto dall'art. 1, comma 46, l. n. 145/18, si pone l'obiettivo di definire le modalità applicative delle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali (di seguito l'"**ISD**").

Ciò premesso, esprimendo innanzitutto un doveroso apprezzamento per l'opportunità che è stata accordata agli operatori di formulare commenti in merito allo schema di Provvedimento qui in esame, siamo lieti di poterVi sottoporre talune osservazioni, allo scopo auspicabilmente di apportare un utile contributo circa il contenuto definitivo del documento.

Per le definizioni non riportate nel presente documento si fa diretto riferimento al Provvedimento.

**B. Ambito applicativo ed esclusioni - paragrafo 2. del Provvedimento.**

Va per cominciare rilevato che sembra quanto mai opportuno che il Provvedimento preveda espressamente - anche se del caso mediante l'implementazione di una procedura standardizzata semplificata e facoltativa -

la possibilità per i contribuenti (sia residenti, sia non residenti) di poter presentare in via preventiva un'apposita **istanza di interpello** ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), l. n. 212/00, al fine di richiedere a codesta rispettabile Agenzia delle Entrate se i servizi prestati - ove non perfettamente coincidenti con quelli elencati all'art. 1, comma 37, l. n. 145/18, o qualora insorgano questioni interpretative - debbano o meno essere ricompresi nell'ambito oggettivo di applicazione dell'ISD<sup>1</sup>. Analoga possibilità dovrebbe essere concessa a quei contribuenti che intendano richiedere se i servizi prestati possano rientrare nella lista dei servizi esclusi prevista dall'art. 1, comma 37-bis, citato.

Tale facoltà, da un lato garantirebbe ai gruppi multinazionali esteri di potersi dotare di un parere preventivo che possa indirizzarli correttamente sulla complessa attività che dovranno svolgere per adempiere agli obblighi previsti dall'ISD e, dall'altro lato, permetterebbe a codesta rispettabile Agenzia delle Entrate di acquisire migliori elementi conoscitivi connessi ai diversi profili fattuali dei potenziali interessati al fine, ad esempio, di poter meglio indirizzare la prassi interpretativa della specie.

Va poi rilevato che nell'ambito del paragrafo 2.3. viene introdotto il concetto di **accessorietà**, ossia viene precisato che anche le prestazioni di servizi accessorie alle operazioni elencate al par. 2.2. del Provvedimento debbono considerarsi escluse dal campo di applicazione dell'ISD.

A nostro avviso una siffatta precisazione, da accogliere con favore, in quanto apparentemente volta ad estendere la casistica dei servizi esclusi dalla portata dell'ISD alla categoria di quelli ad essi strettamente connessi, andrebbe sin d'ora opportunamente meglio circostanziata. Va, infatti, rilevato che l'enfasi posta sul concetto di "accessorietà", in quanto verosimilmente attinente alla valutazione di elementi fattuali, rischierebbe di

---

<sup>1</sup> A tal fine, potrebbe probabilmente essere opportuno che codesta rispettabile Agenzia delle Entrate, in virtù della facoltà concessa dall'art. 1, comma 46, citato, pubblichi un Provvedimento *ad hoc* che contenga le modalità e le informazioni e la documentazione che dovrà essere trasmessa con l'istanza di interpello.

alimentare il margine di incertezza applicativa del nuovo tributo.

Su queste basi, dunque, è auspicabile che codesta spettabile Agenzia delle Entrate chiarisca sin d'ora la portata di questo concetto, richiamando per esempio l'art. 12, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che regola il concetto di accessorietà ai fini IVA (attingendo eventualmente dai chiarimenti di prassi pubblicati con riferimento a questa norma). Inoltre, posto che si tratta di questioni che attengono appunto a valutazioni di natura fattuale, dovrebbe poter valere anche in questo caso il ricorso alla procedura di interpello sopra citata.

Da sottolineare, inoltre, che il Provvedimento (oppure i successivi documenti di prassi che saranno pubblicati in materia) dovrebbe opportunamente chiarire che analogo concetto (i.e. quello di "accessorietà") non possa trovare invece applicazione con riferimento alla "lista positiva" dei servizi rientranti nell'ambito applicativo dell'imposta (art. 1, comma 37, l. n. 145/18).

**C. Base imponibile e determinazione dell'imposta -  
paragrafo 3. del Provvedimento.**

Così come suggerito nel precedente par. **B.** del presente documento, anche per quanto attiene ai criteri di corretta determinazione della base imponibile e dell'imposta sarebbe opportuno concedere - nei casi in cui l'applicazione dei criteri previsti dalla norma sia particolarmente complessa - ai soggetti passivi d'imposta la possibilità di presentare istanza di interpello per ottenere il **parere preventivo** di codesta spettabile Agenzia delle Entrate. Parere che dovrebbe poter essere acquisito nell'ambito di una procedura di cui all'31-ter, d.P.R. n. 600/73, considerata la forte affinità dei predetti criteri con la materia dei prezzi di trasferimento. In questi termini apparirebbe pertanto opportuno che un simile richiamo alla procedura citata sia inserito nel Provvedimento.

Fatta questa premessa, va poi notato che l'art. 1, comma 39, l. n. 145/18, dispone che "*i ricavi tassabili sono assunti al lordo dei costi ed al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette*". Nel

medesimo senso si esprime il par. 3.2. del Provvedimento.

Come è noto i ricavi tassabili (*rectius*: imponibili) in Italia non sono quelli ritratti da rapporti commerciali in essere con soggetti residenti, ma al contrario rappresentano una percentuale dei ricavi globali relativi a quel determinato servizio digitale, indipendentemente dal luogo in cui gli stessi sono stati prodotti.

Ciò posto, sembrerebbe opportuno che il Provvedimento nella sua versione definitiva chiarisca più in generale che **tutte le imposte indirette e/o sui consumi, ovunque dovute e/o versate** dai soggetti passivi d'imposta debbano essere anch'esse scomutate dai ricavi rilevanti ai fini della determinazione dell'ISD.

Ciò evidentemente garantirebbe al contribuente la possibilità di scomutare dai ricavi prodotti a livello globale le eventuali imposte indirette e/o sui consumi assolute nei diversi stati in cui lo stesso opera.

Nell'ipotesi in cui sia accolta una simile impostazione, andrebbe altresì chiarito il rapporto esistente tra la ISD e le altre imposte sui servizi digitali che, con modalità simili, sono state adottate da altri stati (per la maggior parte membri dell'UE). In specie, andrebbe chiarito se, in presenza di forme di doppia imposizione giuridica, le imposte sui servizi digitali assolute in altri stati ove il soggetto passivo d'imposta è presente debbano essere considerate alla stregua di (i) imposte indirette (e come tali, dunque, scomutabili dai ricavi rilevanti ai fini dell'ISD), oppure (ii) costi ordinari (e, dunque, non scomutabili dai ricavi tassabili ai fini dell'ISD).

D. **Criteri di collegamento con il territorio dello Stato - paragrafo 4. del Provvedimento.**

Il Provvedimento, al par. 4.1., coerentemente con quanto disposto dall'art. 1, comma 40, l. n. 145/18, dispone che *"un ricavo è imponibile quando il servizio digitale è fruito da utenti mediante l'utilizzo di un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato"*.

Il criterio di collegamento territoriale dell'ISD, così come d'altronde il parametro necessario per determinare l'ammontare dei ricavi imponibili, è dunque inscindibilmente legato alla presenza sul territorio italiano del dispositivo da cui si collega l'utente.

Ciò posto, appare opportuno che il Provvedimento nella sua versione definitiva preveda delle cautele (eventualmente anche acquisendo un apposito parere rilasciato dalle autorità competenti in materia) con specifico riferimento alla tutela del **diritto alla privacy degli utenti** medesimi del servizio rilevante ai fini dell'ISD. In specie, l'esigenza di tutela della privacy dovrà essere garantita sia per quanto attiene alle attività di tracciamento che dovranno porre in essere i soggetti passivi d'imposta per poter adempiere agli obblighi previsti per il corretto assolvimento dell'ISD, sia con riferimento all'attività di verifica e accertamento.

Per quanto, poi, attiene ai criteri mediante cui fare ricorso per identificare gli utenti localizzati sul territorio nazionale, sembra opportuno che il par. 4.5. del Provvedimento non si limiti a riprendere testualmente quanto previsto dall'art. 1, comma 40-bis, l. n. 145/18, quanto piuttosto, nel fare riferimento (in assenza dell'indirizzo IP) "*... ad altro metodo di geolocalizzazione ...*" individui un elenco (possibilmente) tassativo che, secondo un preciso ordine gerarchico, elenchi i metodi cui i soggetti passivi d'imposta dovranno attenersi al fine di verificare correttamente il criterio territoriale.

Dovrebbe, infine, essere altresì affrontata - possibilmente all'interno del Provvedimento - l'ipotesi in cui il soggetto passivo d'imposta non sia in grado (ricorrendo ai criteri di cui sopra) di stabilire con esattezza la posizione del dispositivo da cui si sta collegando l'utente.

**E. Versamento dell'imposta e adempimenti dichiarativi - paragrafi 5. e 6. del Provvedimento.**

In considerazione della (i) prossimità dei termini per il versamento dell'imposta (i.e. il 16 febbraio 2021) e per la presentazione della relativa dichiarazione annuale (i.e. il 31 marzo 2021), nonché (ii) presumibile

pubblicazione del Provvedimento all'inizio del 2021 e dell'attuale indisponibilità - a quanto ci consta - del modello dichiarativo, si riterrebbe auspicabile che sia disposta una congrua **proroga** per l'adempimento agli obblighi di cui sopra. In questi termini il Provvedimento potrebbe contenere una apposita previsione recante il descritto posticipo eventualmente circoscritta alla sola annualità 2020.

La proroga, qualora accordata, potrà altresì consentire termini più dilatati entro i quali i soggetti passivi d'imposta siano tenuti a dotarsi della documentazione contabile di cui al successivo par. 8. del Provvedimento

**F. Obblighi strumentali - paragrafo 7. del Provvedimento.**

Dalla lettura del Provvedimento (par. 7.6.) sembrerebbe emergere l'esigenza che sia puntualmente chiarita la portata della locuzione "soggetti stabiliti" in Italia ai fini dell'ISD.

Inoltre, in un'ottica di semplificazione, considerato che non necessariamente i soggetti passivi d'imposta apparterranno ad un gruppo di imprese all'interno del quale è altresì presente un soggetto passivo residente/stabilito in Italia, appare opportuno che la possibilità di designare un'unica società del gruppo per l'espletamento degli obblighi inerenti all'ISD possa essere estesa a società residenti in **altri Stati membri UE**, o comunque appartenenti al **SEE**.

In aggiunta a quanto sopra va altresì rilevato che la semplice facoltà di poter nominare un'unica società per adempiere agli obblighi previsti dall'ISD non sembra del tutto aderente al dettato dell'art. 1, comma 42, l. n. 145/18, laddove prescrive che *"per le società appartenenti al medesimo gruppo, per l'assolvimento degli obblighi derivanti dalle disposizioni relative all'imposta è nominata una singola società del gruppo"*. Invero, dal citato disposto normativo - il cui intento è evidentemente quello di semplificazione nei rapporti tra i gruppi multinazionali e l'Agenzia delle Entrate - sembrerebbe potersi evincere che la nomina di una singola società del gruppo per adempiere agli obblighi previsti dall'ISD non sia una facoltà, quanto piuttosto si tratti di un prerequisito necessario per il corretto

assolvimento dell'imposta da parte dei gruppi multinazionali.

Ciò posto, se da un lato si può dare atto della circostanza che l'Agenzia abbia inteso interpretare come meramente facoltativa l'individuazione di un unico soggetto responsabile degli obblighi inerenti all'ISD, dall'altro non appare chiara la *ratio* sottesa ad una simile impostazione, che letteralmente appare superare - come osservato - il dettato della norma primaria.

Infine, andrebbe chiarito che, per quanto attiene specificamente ai soggetti residenti (privi di una s.o. in Italia) in stati non collaborativi, l'esercizio della facoltà/obbligo concessa/o dal par. 7.6. fa venire meno la necessità di dover nominare un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'art. 23, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

**G. Obblighi contabili - paragrafo 8.6. del Provvedimento.**

Nel commentare gli obblighi documentali che ricadono sui contribuenti la bozza di Provvedimento precisa altresì che *"i soggetti passivi devono dimostrare di aver adottato tutte le misure necessarie per la corretta rilevazione e individuazione dei dati di cui al punto 8.1"*.

L'ampia formulazione della previsione citata rischia probabilmente di introdurre un'alea di eccessiva incertezza per gli operatori tenuti presumibilmente a dotarsi di evidenze che attestino la loro **buona volontà nell'adottare tutti i comportamenti possibili per adempiere** correttamente agli obblighi previsti dall'ISD. Con conseguente aggravio di oneri nella gestione del tributo.

**H. Responsabilità del soggetto passivo residente appartenente ad un gruppo - paragrafo 9. del Provvedimento.**

Il paragrafo in questione introduce una **responsabilità solidale al pagamento dell'ISD** dovuta dai soggetti passivi non residenti (diversi da quelli stabiliti in uno Stato non collaborativo e non muniti di una s.o. in

Italia) nei confronti di soggetti residenti in Italia appartenenti al medesimo gruppo di imprese.

Tale previsione, non espressamente prevista dalla normativa primaria, non trova alcuna giustificazione e, dunque, dovrebbe essere espunta dalla versione definitiva del Provvedimento.

Tuttalpiù il paragrafo in esame, coerentemente con la facoltà/obbligo di cui al par. 7.6., dovrebbe prevedere che una siffatta responsabilità solidale ricada in capo alla società del gruppo che è stata designata per l'espletamento degli obblighi relativi all'ISD.

Gentili Signori, ringraziando nuovamente per l'opportunità di confronto che ci è stata accordata, Vi inviamo i nostri migliori saluti.

Tremonti Romagnoli Piccardi e Associati

\*\*\*

Si autorizza la pubblicazione del presente contributo.

Per qualsiasi chiarimento o approfondimento circa le tematiche trattate si prega di far riferimento ai seguenti professionisti dello Studio:

- dott. Simone Zucchetti (Partner - [zucchetti@virtax.it](mailto:zucchetti@virtax.it));
- avv. Niccolò Masotti (Associato - [masotti@virtax.it](mailto:masotti@virtax.it)).