

# La (ri)nascita della “digital tax” nostrana. Novità nella legge di bilancio per l’anno 2019

📅 04/02/2019    📌 FISCALE, IT&TMT

Massimiliano Gazzo  
Alessandro Foti

**T**ra le novità apportate dalla legge di bilancio 2019 (L. 30 dicembre 2018, n. 145) merita di essere annotata l'introduzione di un'**imposta del 3% sui servizi digitali** (la cui istituzione e disciplina sono recate nei co. 35-47 dell'art. 1 della L. 145/2018) e la contestuale abrogazione dell' (invero mai

entrata in vigore) imposta del 3% sulle transazioni digitali istituita dalla legge di bilancio 2018 (co. 1011 - 1019 dell'art. 1 della L. 27.12.2017 n. 205).

La nuova imposta è chiaramente ispirata all'omonimo prelievo fiscale (“Digital Services Tax”) di matrice europea (di cui alla Proposta di Direttiva COM(2018)148) - che si ricorderà rientra tra le misure immediate a breve termine<sup>1</sup> - con cui il

---

<sup>1</sup> Per arginare il fenomeno a livello internazionale i Paesi membri dell'OCSE hanno convenuto, nell'ambito del progetto BEPS, l'implementazione del principio secondo cui la tassazione dei profitti delle multinazionali deve avvenire nel luogo in cui esse creano valore. Tale orientamento è stato recepito anche a livello europeo e la Commissione Europea ha rilasciato una serie di comunicazioni e documenti in cui promuove l'introduzione di misure strutturali a lungo termine (proposta di Direttiva COM(2018) 147 final, di seguito “Proposta 147/2018”) e immediate a breve termine (proposta di Direttiva COM(2018) 148 final, di seguito “Proposta 148/2018”), finalizzate a risolvere il disallineamento tra collegamento con il territorio in cui le imprese digitali prestano servizi ed il luogo di tassazione dei redditi da esse realizzati. Dai vari documenti rilasciati dalla Commissione si evince che detto disallineamento sarebbe il risultato della combinazione di tre fattori: i) “scalabilità senza presenza” - fornire servizi digitali in paesi senza alcuna presenza fisica; ii) “valore delle Proprietà Intellettuale” - sviluppo di software complessi, quali le piattaforme dei social, che consentono l'interazione di utenti; iii) “creazione di valore” da parte dell'utente con la propria interazione con la piattaforma o dell'utente – valore creato dalla partecipazione degli

legislatore europeo intende implementare le linee di intervento suggerite dall' OCSE, nell'ambito del progetto BEPS, secondo cui in estrema sintesi, per risolvere il disallineamento tra collegamento con il territorio in cui le imprese digitali prestano servizi ed il luogo di tassazione dei redditi da esse realizzati, assume rilievo cruciale il luogo in cui esse creano valore grazie alla partecipazione (più o meno consapevole) degli utenti.

Proprio come previsto dall'art. 3 della Proposta 148/2018, la nuova imposta contempla nel suo **ambito oggettivo** di applicazione i ricavi derivanti dalla fornitura dei servizi digitali di a) veicolazione su una interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia, b) 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 diretta di beni e servizi (e.g. Airbnb, Uber), c) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo dell'interfaccia digitale (e.g. Facebook, Google, AdWords, Twitter, Instagram, "free" Spotify).

Le norme introdotte con la legge di bilancio 2019 dispongono che i ricavi tassabili sono assunti al lordo dei costi e al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette. È inoltre chiarito che un ricavo si considera tassabile in un

determinato periodo d'imposta se l'utente di un servizio tassabile è localizzato<sup>2</sup> in Italia in detto periodo.

Sono poi stati esclusi, *expressis verbis*, i ricavi derivanti dai servizi digitali se resi "infragruppo" ossia a soggetti che (ai sensi dell'art. 2359 cc) si considerano in posizione di controllo (siano essi controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante).

Sotto il **profilo soggettivo**, in linea con quanto previsto dall'art. 4 della Proposta 148/2018, la nuova imposta inciderà sulle sole imprese multinazionali di grandi dimensioni; viene, infatti, previsto che essa si applichi al ricorrere di entrambe le seguenti condizioni: a) un ammontare complessivo di ricavi, ovunque realizzati e da qualunque attività derivanti, non inferiore a 750 milioni di euro (trattasi, come noto, di soglia già prevista anche per altre finalità e.g. CCCTB, CbC Report OCSE); b) un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali rilevanti ai fini dell'imposta de qua, realizzati nel territorio dello Stato, non inferiore a 5.5 milioni di euro.

È, inoltre, stabilito che al ricorrere dei requisiti soggettivi l'entità non residente, priva di una stabile organizzazione in Italia e di un numero identificativo ai fini IVA, sarà tenuta a identificarsi nel nostro Paese secondo modalità da definirsi con apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

---

utenti alle attività digitali che tali imprese offrono ovvero dall'utente esso stesso. Facendo, dunque, leva su misure attuabili in un'ottica di breve-medio termine viene proposta l'introduzione di una misura temporanea di tassazione "indiretta" delle imprese digitali di grandi dimensioni già ribattezzata come "*digital tax*"; invero, ad un preliminare esame del contenuto della proposta, trattasi più di una soluzione di compromesso conseguente alle pressioni degli Stati che invocano una *fairness taxation* e alle richieste di alcune fra le *big tech* – fra cui Amazon, Google, Facebook. Sulla base della Proposta 148/2018 verrebbe introdotta una *digital service tax* prelevata nella misura del 3% dei ricavi lordi annui complessivi derivanti dallo sfruttamento di attività digitali caratterizzate dalla creazione di valore dell'utente.

<sup>2</sup> A tal fine è precisato che un utente è localizzato in Italia se: i) nel caso di un servizio di veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata (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; ii) 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 (lett. b): 1) 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; 2) 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; iii) nel caso di un servizio di trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale (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.

Quanto alle **modalità di calcolo** l'imposta dovuta si ottiene applicando l'aliquota del 3 per cento all'ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo in ciascun trimestre assunti al lordo dei costi e al netto dell'IVA. L'onere di procedere all'applicazione, al calcolo e al versamento dell'imposta grava sul prestatore del servizio.<sup>3</sup>

Le disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali dovrebbe divenire pienamente operative a far data dal 30 giugno 2019 ovvero a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto attuativo.

La nuova imposta sui servizi digitali pare avere ben pochi fattori di affinità con l'abrogata imposta sulle transazioni digitali istituita nel nostro Paese con la Legge di Bilancio per il 2018. Quest'ultima, si rammenterà a fini esemplificativi, sotto il profilo soggettivo non prevedeva soglie dimensionali in termini di ricavi per la sua applicazione (la condizione applicativa era infatti l'aver posto in essere transazioni superiori alle 3.000 unità per anno), mentre sotto il profilo oggettivo rimandava alla nozione di servizi digitali come compresi un Decreto mai pubblicato. Anche in relazione alle modalità di prelievo dell'imposta si rileva che mentre l'abrogata imposta avrebbe colpito i servizi digitali transazione per transazione (*transaction-by-transaction basis*), attraverso una ritenuta d'imposta effettuata dagli acquirenti dei servizi medesimi, la nuova imposta italiana si applica sui ricavi realizzati su base trimestrale dall'impresa prestatrice. La vicinanza della nuova imposta con la "*digital tax*" europea pone invero una serie di interrogativi.

Ci si chiede infatti se sia possibile escludere dal suo ambito di applicazione, così come previsto dalla proposta normativa di rango europeo, i ricavi ritraibili da: (i) servizi di comunicazione o di pagamento forniti tramite interfacce multilaterali - per i quali la creazione di valore risiede nell'elaborazione e nella vendita del software di supporto che permette lo svolgimento dell'interazione, e dipende meno dalla partecipazione degli utenti; (ii) servizi che facilitano la cessione di beni o prestazione di servizi direttamente tra gli utenti dell'interfaccia; (iii) attività di commercio online consistenti nella vendita di beni o servizi ordinati online attraverso il sito web del fornitore - in tal ipotesi l'interfaccia digitale viene usata semplicemente come mezzo di comunicazione; (iv) piattaforme di giochi e scommesse on line (v) i servizi forniti agli utenti mediante un'interfaccia digitale che consistono nella fornitura di contenuto digitale quali video, audio o testo, di proprietà di tale entità o di cui l'entità ha acquistato i diritti di distribuzione; (vi) i servizi relativi a strumenti finanziari forniti da sedi di negoziazione o da internalizzatori sistematici o da fornitori di servizi di *crowdfunding* regolamentati (ad eccezione del *crowdfunding* basato sulle donazioni o con ricompensa).<sup>4</sup> Non poche domande sorgono poi sulla attendibilità di un sistema di tassazione dei ricavi fondato sulla localizzazione delle utenze sia esso tramite IP o geolocalizzazione. Si pensi, infatti, al caso classico dell'utente italiano che si trovi temporaneamente in Germania [geolocalizzazione in Germania] ove, grazie al wi-fi dell'ostello in cui pernotta [IP tedesco] accede a contenuti italiani [anche pubblicitari] in piattaforme e social networks ben potendo così acquistare

---

<sup>3</sup> Da un punto di vista formale l'articolo 9 della Proposta in parola chiarisce che il soggetto passivo che fornisce servizi imponibili è responsabile del pagamento dell'imposta nonché di rispettare taluni obblighi. Viene chiarito che un gruppo consolidato è autorizzato a designare un'entità unica al suo interno ai fini del pagamento della *digital tax* e dell'adempimento degli obblighi per conto di ciascun soggetto passivo di tale gruppo che è debitore dell'imposta. Al fine di gestire gli aspetti amministrativi relativi a questa imposta, è messo a disposizione di tutti i soggetti passivi un meccanismo di semplificazione sotto forma di sportello unico (One-Stop-Shop).

<sup>4</sup> Si da atto che taluni emendamenti in questo senso sono stati proposti in sede di conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135, recante disposizioni urgenti in materia di sostegno e semplificazione per le imprese e per la pubblica amministrazione.

beni/servizi di/da multinazionali ricevendoli in Italia al suo rientro).<sup>5</sup> Parrebbe che la contrarietà di taluni Stati all'introduzione di un'imposta sui servizi digitali abbia trovato una sintesi nell'accordo di massima raggiunto pochi giorni fa dai Paesi OCSE. Pascal Saint-Amans, avrebbe dato atto del benepiacito degli Stati Uniti, tradizionalmente schierati contro l'introduzione di imposte sui servizi digitali. In ambito EU l'ostilità verso questa imposta da parte di Paesi quali la

Germania, Olanda, Irlanda e Lussemburgo ha rallentato l'introduzione di un'imposta sui servizi digitali quale misura a breve termine per una più equa tassazione dei GAFA. Ci attende, salvo cambiamenti dell'ultima ora dovuti a fermenti politici in atto, che anche la Francia introduca una norma analoga così come la Gran Bretagna.

---

<sup>5</sup> Analoghe perplessità sorgono quindi anche riguardo al collegamento territoriale previsto dalla Proposta 148/2018. Ed infatti Sotto il profilo territoriale, ai sensi dell'art. 5 della Proposta 148/2018, per definire quale giurisdizione abbia il diritto di prelevare la nuova imposta, viene previsto che conformemente al concetto di creazione di valore da parte degli utenti essa sia dovuta nello Stato membro o negli Stati membri in cui si trovano gli utenti. Più in dettaglio, per le attività consistenti nella valorizzazione degli utenti attraverso la messa a disposizione di spazi pubblicitari o vendita di dati, il requisito del collegamento territoriale viene individuato rispettivamente nel luogo in cui la pubblicità è divulgata ed in quella in cui si trovano gli utenti che hanno fornito dati venduti. Nel caso specifico di un servizio imponibile ai fini della *digital tax* consistente nella collocazione di pubblicità su un'interfaccia digitale, per determinare la parte dei ricavi da assegnare allo Stato membro è preso in considerazione il numero di volte in cui un annuncio pubblicitario è comparso sui dispositivi degli utenti in un periodo d'imposta. Tale approccio consentirebbe ad esempio di intercettare e tassare anche quelle transazioni che coinvolgono ad esempio due società USA (e.g., Coca-Cola e Facebook) rispettivamente l'una committente e l'altra prestatrice di servizi pubblicitari digitali destinati al mercato UE. Per quanto attiene, invece, alla messa a disposizione degli utenti di piattaforme/mercati digitali, la Proposta in parola individua il requisito del collegamento territoriale nel luogo in cui si trovano gli utenti che pagano per avere accesso alla piattaforma indipendentemente dalla natura della transazione sottostante (e.g., fornitura di servizi di alloggio). Sotto un profilo squisitamente tecnico/informatico si considera che gli utenti si trovano nello Stato membro corrispondente all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo da loro utilizzato o, se più accurato, a qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione. La base imponibile su cui applicare la nuova imposta digitale sarebbe costituita dai ricavi lordi aggregati dell'impresa digitale senza possibilità di scomputare le imposte pagate nelle precedenti fasi del processo produttivo. L'imposta, al fine di minimizzare i potenziali effetti di doppia imposizione, sarebbe pienamente deducibile quale costo ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sui redditi nello Stato Membro di appartenenza dell'impresa incisa.



**Massimiliano Gazzo**

**PARTNER**

 m.gazzo@dejalex.com

 +39 02 72554.1

 Via San Paolo 7  
20121 - Milano



**Alessandro Foti**

**ASSOCIATE**

 a.foti@dejalex.com

 +39 02 72554.1

 Via San Paolo 7  
20121 - Milano

**MILANO**

Via San Paolo, 7 · 20121 Milano, Italia  
T. +39 02 72554.1 · F. +39 02 72554.400  
milan@dejalex.com

**ROMA**

Via Vincenzo Bellini, 24 · 00198 Roma, Italia  
T. +39 06 809154.1 · F. +39 06 809154.44  
rome@dejalex.com

**BRUXELLES**

Chaussée de La Hulpe 187 · 1170 Bruxelles, Belgique  
T. +32 (0)26455670 · F. +32 (0)27420138  
brussels@dejalex.com

**MOSCOW**

Ul. Letnikovskaya, 10/2 · 115114, Moscow, Russia  
T. +7 495 792 54 92 · F. +7 495 792 54 93  
moscow@dejalex.com