

Web tax dovuta per il 2020, versamento e dichiarazione L'agenzia delle Entrate chiarisce la deducibilità ai fini Ires e Irap di Fabio Ciani, Gabriele Damascelli, Claudio Sabbatini - La Settimana Fiscale n. 18/2021

La Cm 3/E/2021 contiene una serie di chiarimenti relativamente all'applicazione dell'Imposta sui servizi digitali. Particolare attenzione meritano le precisazioni sugli aspetti dell'identificazione dei soggetti coinvolti e degli adempimenti contabili. Inoltre, in quanto imposta indiretta, l'agenzia ritiene che possa essere portata in diminuzione dal reddito complessivo ai fini Ires, nell'esercizio in cui avviene il relativo pagamento, e che sia deducibile dalla base imponibile Irap, se rientrante in una voce che concorre alla determinazione del valore della produzione netta. Si ricorda che la webtax relativa al 2020 va versata entro il 16 maggio 2021 e la dichiarazione va inviata entro il 30 giugno 2021.

IN SINTESI	
▼ COSA	▼ PER CHI
Versamento e dichiarazione dell'Imposta sui servizi digitali relativi all'anno (solare) 2020.	Imprese di rilevanti dimensioni (almeno 750 milioni di euro di fatturato) con non meno di 5,5 milioni euro di ricavi registrati nel territorio italiano.
▼ COME ADEMPIERE	▼ RIFERIMENTI NORMATIVI
Si versa – tramite modello F24 – il 3% dei ricavi derivanti dalla prestazione di servizi digitali erogati in Italia. Successivamente si procede alla dichiarazione annuale.	Articolo 1, commi da 35 a 50, legge 145/2018 come riformulato dall'articolo 1, comma 678, legge 160/2019 Provvedimenti agenzia delle Entrate 15 gennaio 2021, n. 13185 e 25 gennaio 2021, n. 22879 Cm 23 marzo 2021, n. 3/E

L'agenzia delle Entrate, con la Cm 23 marzo 2021, n. 3/E offre interessanti chiarimenti in relazione all'applicazione dell'Imposta sui servizi digitali (cd. *digital tax* o *web tax*), in sigla Isd.

In particolare, vengono esaminati i seguenti aspetti:

- > ambito soggettivo;
- > ambito oggettivo;
- > ambito territoriale;
- > base imponibile;

> versamento dell'imposta.

Si ricorda che, con l'articolo 5, comma 15, DI 41/2021 (Decreto Sostegni), è stato **riscritto** il **calendario** per gli **adempimenti** della Isd.

Imposta dovuta per l'anno 2020	
Versamento	Entro il 16 maggio 2021 (*)
Dichiarazione	Entro il 30 giugno 2021 (*)
(*) Termini originariamente fissati al 16 febbraio e al 31 marzo dell'anno solare successivo a quello in cui si verifica il presupposto per l'applicazione dell'imposta.	

Ambito soggettivo

L'Isd si applica ai soggetti che soddisfano **congiuntamente** due presupposti:

- > lo svolgimento di **attività d'impresa**;
- > il superamento di due **soglie dimensionali**.

Presupposti oggettivi	
Presupposti	Precisazione
Svolgimento di attività d'impresa	<p>Il presupposto opera a prescindere dalla forma giuridica utilizzata.</p> <p>Dalla locuzione usata dal legislatore deriva un'ampia platea di operatori economici destinatari della norma, come le società, gli enti commerciali e non commerciali (limitatamente all'attività commerciale svolta), nonché le persone fisiche che svolgono attività imprenditoriale.</p> <p>Diversamente, non è richiesta alcuna particolare qualificazione per il soggetto committente, ossia il fruitore del servizio (utente), che potrebbe rivestire qualunque forma e operare in qualità di soggetto economico ovvero di privato consumatore.</p> <p>Oltretutto, il riferimento agli esercenti attività d'impresa non è limitato ai soli soggetti residenti in Italia, in quanto l'imposta è dovuta anche dai soggetti non residenti. Per questi ultimi l'Isd si applica a prescindere dalla sussistenza di una stabile organizzazione in Italia.</p>

Soglie dimensionali	<p>L'Isd si applica qualora l'esercente attività d'impresa, singolarmente o a livello di gruppo, consegua:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a 750.000.000 euro. Questa prima soglia riguarda tutti i ricavi, ovunque realizzati e indipendentemente dalla natura del ricavo (es. potrebbe trattarsi di ricavi derivanti da attività diverse da quelle «digitali»). Ne consegue che nel caso di un gruppo, sono presi in considerazione tutti i ricavi realizzati dalle entità che ne fanno parte, a prescindere dalla natura dell'attività svolta. I ricavi rilevanti non comprendono i pagamenti ricevuti da altre entità appartenenti al gruppo che sono considerati dividendi nella giurisdizione fiscale del soggetto pagatore; ➤ un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali realizzati nel territorio dello Stato non inferiore a 5.500.000 euro. Come si può notare, questa soglia ha una delimitazione qualitativa e geografica, dovendosi trattare di ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali realizzati in Italia. <p>Entrambe le soglie dimensionali devono essere superate congiuntamente nell'anno solare (indipendentemente dalla durata dell'esercizio sociale) antecedente a quello di applicazione dell'Isd.</p> <p>Quindi, nel caso dell'imposta dovuta per l'anno 2020, le soglie oggetto di osservazione sono quelle relative all'anno solare 2019.</p>
----------------------------	--

Come detto, per verificare il superamento delle soglie il legislatore ha previsto un periodo di osservazione coincidente con **l'anno solare immediatamente antecedente** rispetto a quello rilevante per la determinazione dei ricavi imponibili. La Cm 3/E/2021 evidenzia che questa è una novità introdotta dall'articolo 1, comma 678, legge 160/2019 (Legge di bilancio 2020), poiché nella versione previgente si faceva riferimento al superamento delle soglie nel corso di un anno solare, lasciandone intendere la coincidenza con l'anno di imponibilità dei ricavi. Tale corrispondenza è venuta meno e la verifica della platea dei soggetti passivi precede cronologicamente di un anno solare il riscontro dei ricavi assoggettabili all'Imposta sui servizi digitali. Pertanto, l'eventuale entrata o uscita da un gruppo nel corso dell'anno successivo a quello di verifica del superamento delle soglie non fa mutare la qualifica di soggetto passivo dell'imposta. Ciò proprio in ragione della differenza temporale che si verifica tra l'anno in cui viene riscontrato il superamento delle soglie (che individua i soggetti passivi dell'imposta) e l'anno in cui si generano i ricavi imponibili (che determinano la base di calcolo).

Esempio n. 1

Si faccia il caso di un gruppo societario che ha realizzato i ricavi in tabella. I ricavi consolidati e quelli «digitali» sono determinati dopo l'elisione in sede di consolidamento di operazioni tra le società del Gruppo,

Entità Anno 2019 Anno 2020

	Ricavi complessivi	Ricavi da servizi digitali	Ricavi complessivi	Ricavi da servizi digitali
Società A	6.000.000	6.000.000	4.000.000	2.000.000
Società B	260.000.000	260.000.000	100.000.000	2.000.000
Società C	494.000.000	494.000.000	196.000.000	400.000
Gruppo ABC	760.000.000	760.000.000	300.000.000	4.800.000

Sono superate entrambe le soglie

Ciò comporta che tutte e tre le società che fanno parte del Gruppo sono potenzialmente soggetti passivi dell'Isd (singolarmente considerate) in relazione ai ricavi, derivanti dai servizi digitali resi a utenti localizzati nel territorio dello Stato, che verranno eventualmente percepiti da ciascuna di esse (A, B e C) nell'anno solare 2020 **Non sono superate entrambe le soglie**

Ciò comporta che:

- le società A, B, C, singolarmente considerate, devono versare l'Isd in quanto si sono qualificate (nel 2019) come soggetti passivi in relazione ai ricavi derivanti da servizi digitali incassati nel 2020;
- non saranno invece considerati soggetti passivi in relazione ai ricavi derivanti da servizi digitali incassati nel 2021

Anche qualora la società C fuoriuscisse dal Gruppo ABC nel corso dell'anno 2020, resterebbe obbligata a versare l'Isd – sulla base dei ricavi «digitali» conseguiti nel medesimo anno – essendosi verificato il presupposto soggettivo nell'anno 2019.

Il servizio digitale si caratterizza per essere:

- **automatizzato**, ovvero la fornitura del servizio richiede un coinvolgimento umano minimo da parte del fornitore;
- **digitale**, reso attraverso Internet o avvalendosi di una rete elettronica.

Sono assoggettati ad imposizione i corrispettivi generati dalla fornitura dei seguenti servizi digitali:

- a) veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia;
- b) 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;
- c) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

Quando al punto **sub a)**, è stato chiarito che per **pubblicità mirata** s'intendono i messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale in funzione dei dati relativi a un utente che accede a tale interfaccia. Per quanto riguarda quindi la pubblicità digitale mirata, la veicolazione intesa nell'accezione di pubblicità «ospitata», richiede che l'utente (consumatore o impresa) acceda con il proprio dispositivo all'interfaccia digitale ove la pubblicità mirata è ospitata per apparire sul dispositivo dell'utente stesso. Quando, inoltre, vi è anche veicolazione intesa quale intermediazione, è necessaria l'ulteriore presenza di altra interfaccia digitale (o anche più di una) ove accedono gli utenti.

Un atteso chiarimento ha riguardato la **funzione dell'intermediario** ai fini dell'individuazione dei servizi di cui alla lettera **sub b)**, tipicamente rese dagli ormai diffusi «*marketplace*» per gli acquisti *on line* nell'ambito dei quali la commissione ritratta dal gestore dell'interfaccia digitale configura ricavo da servizi digitali, mentre il corrispettivo per il bene e/o il servizio oggetto di intermediazione non rileva ai fini dell'Isd.

A tal fine, per stabilire se un fornitore venda beni o servizi *online* per proprio conto o se fornisca servizi di intermediazione si dovrà tenere conto della **sostanza giuridica ed economica** di un'operazione, quale risulta dagli accordi conclusi tra le parti interessate.

Pertanto, occorre guardare a fattori come l'allocazione dei **rischi** (es. il rischio d'inventario o di credito) e la gestione del potere di determinazione dei **prezzi** dei beni e servizi trasferiti tramite la piattaforma.

Esempio n. 2

Dopo la prenotazione di un utente per un servizio di autonoleggio tramite l'interfaccia digitale, il gestore della stessa acquista il servizio di autonoleggio da un terzo e lo rivende al cliente che ha effettuato la prenotazione. Posto che il gestore dell'interfaccia digitale non assume alcuno dei normali rischi commerciali associati alla fornitura del servizio di noleggio auto sottostante, in tale ipotesi il ruolo svolto dall'interfaccia digitale consiste sostanzialmente in un'attività di intermediazione e, come tale, da qualificare tra i servizi imponibili ai fini dell'Isd.

Nell'ipotesi **sub c)** i dati includono le informazioni personali dell'utente, quali le abitudini, la spesa, la posizione, l'ambiente e l'utilizzo di servizi, hobby o interessi. Tali dati possono essere sia anonimi, sia aggregati. Inoltre, sono ricompresi i dati di tipo economico industriale, scientifico, statistico o di altro tipo non collegati a persone fisiche. Il servizio imponibile riguarda **solo la trasmissione a titolo oneroso dei dati** ottenuti dall'interfaccia digitale, restando fuori dalla categoria la raccolta di dati o l'uso dei dati per i fini interni dell'impresa oppure la condivisione dei dati raccolti da un'impresa con altre imprese del gruppo o altri soggetti a titolo gratuito. Non rientra, tra l'altro, in tale servizio la trasmissione dei dati generati dalle infrastrutture di rete mediante la loro interazione con le schede telefoniche (Sim card).

Il legislatore ha previsto anche un **elenco dei servizi esclusi** (inclusi i servizi accessori) dall'Isd:

- la fornitura diretta di beni e servizi, nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale;

- > la fornitura di beni o servizi ordinati attraverso il sito *web* del fornitore di quei beni e servizi, quando il fornitore non svolge funzioni di intermediario. Questa esclusione opera quando il fornitore percepisce ricavi dalla vendita di beni e servizi ordinati *on line* sul proprio sito *web*, mentre non opera con riferimento ad eventuali altre cessioni di beni o servizi in relazione ai quali lo stesso agisce in qualità di intermediario;
- > la messa a disposizione di un'interfaccia digitale il cui scopo esclusivo o principale è quello della fornitura agli utenti dell'interfaccia, da parte del soggetto che gestisce l'interfaccia stessa, di contenuti digitali, servizi di comunicazione o servizi di pagamento. In tal caso la fornitura del contenuto digitale include sia lo *streaming on line*, sia il *download* del contenuto digitale sul proprio dispositivo. Tuttavia, condizione essenziale per qualificare il servizio quale fornitura di un contenuto digitale è che per fruire del contenuto l'utente è obbligato a connettersi, almeno una volta, all'interfaccia digitale;
- > la messa a disposizione di un'interfaccia digitale utilizzata per gestire servizi finanziari, ossia attività finanziarie regolamentate;
- > la cessione di dati da parte dei soggetti che forniscono i servizi finanziari;
- > lo svolgimento delle attività di organizzazione e gestione di piattaforme telematiche per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché la trasmissione dei relativi dati ivi raccolti e ogni altra attività connessa.

Ambito territoriale

Ai fini dell'applicazione dell'Isd, i ricavi sono imponibili se l'utente del servizio digitale da cui sono generati è **localizzato nel territorio dello Stato**.

Per stabilire il luogo di localizzazione dell'utente occorre fare riferimento al luogo in cui si trova il dispositivo dallo stesso utilizzato per accedere all'interfaccia digitale.

La normativa collega la localizzazione del dispositivo al territorio dello Stato con riferimento principalmente all'indirizzo di **Protocollo Internet (IP) del dispositivo** stesso o di altro sistema di geolocalizzazione.

Infatti, il dispositivo si considera localizzato nel territorio italiano sulla base dell'indirizzo di Protocollo Internet (IP) del dispositivo stesso o facendo ricorso a qualsiasi altra informazione disponibile per i soggetti passivi dell'imposta che consenta la geolocalizzazione del dispositivo.

Sebbene la localizzazione tramite indirizzo IP non raggiunga un livello di precisione tale da individuare l'esatta posizione del dispositivo, si tratta di un criterio che consente, comunque, di collegare il dispositivo con il territorio dello Stato.

Accanto a questo, vi sono altri strumenti per stabilire la geolocalizzazione del dispositivo. Il dato, infatti, potrebbe essere non disponibile o non attendibile, come avviene nel caso di

utilizzo di reti private virtuali che consentono agli utenti di nascondere e modificare il loro indirizzo IP.

In particolare, vi sono **altri criteri di geolocalizzazione** come:

- > quello basato sul GPS;
- > quello rappresentato dalle stazioni radio base;
- > quello effettuato grazie al segnale delle diverse fonti *WiFi* a cui si connette il dispositivo, le quali vengono a loro volta localizzate tramite la rete Internet;
- > quello effettuato grazie ai *beacon*, ossia trasmettitori di localizzazione a bassa potenza che inviano un segnale in un raggio fino a 50 metri.

Oltre ai metodi di geolocalizzazione che consentono di determinare con sufficiente precisione la posizione fisica dell'utente in un dato momento, vi sono anche sistemi che giungono a tale risultato sulla base di **metodi induttivi**.

La localizzazione, in primo luogo, può essere dedotta dalle informazioni personali dell'utente a disposizione dell'impresa.

Un altro metodo induttivo consiste nel valorizzare l'indirizzo di consegna di un bene o di prestazione di un servizio, che, nella gran parte dei casi, tenderà a coincidere con quello di localizzazione dell'utente.

L'impresa può decidere di impiegare più di un metodo di rilevazione della posizione. In ogni caso, del metodo utilizzato e delle risultanze dell'impiego dev'essere tenuta traccia, per ciascun anno solare, ai fini di un'esibizione in sede di un controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Base imponibile e imposta dovuta

Con riferimento alla determinazione della base imponibile rilevano i **corrispettivi percepiti nel corso dell'anno solare** da ciascun soggetto passivo dell'imposta. I ricavi imponibili sono assunti al lordo dei costi sostenuti per la fornitura dei servizi digitali e al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette.

Considerato che i ricavi imponibili non derivano necessariamente da operazioni poste in essere con soggetti residenti in Italia o comunque territorialmente rilevanti in Italia a fini Iva, i servizi digitali resi ben potrebbero essere assoggettati a Iva in un altro Paese o scontare un'altra imposta indiretta estera, secondo le disposizioni vigenti in ordinamenti fiscali europei o extra-Ue.

In questo caso, ai fini dell'Isd, sono da considerare **solo** i corrispettivi riferibili alla **prestazione fornita**, senza tener conto dell'importo addebitato in fattura, a titolo di rivalsa, all'utente o agli utenti del servizio digitale dal soggetto passivo per l'Iva estera o per altra imposta indiretta dovuta sullo specifico servizio.

Nella determinazione della base imponibile non devono essere considerati i ricavi derivanti dai servizi digitali resi a soggetti, sia residenti sia non residenti nel territorio dello Stato, che

si considerano controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante nel medesimo anno solare.

Ai fini della determinazione della base imponibile, tra l'altro, non rilevano i corrispettivi percepiti a fronte dei servizi esclusi.

Inoltre, per espressa previsione normativa, non sono da considerare neanche i corrispettivi della messa a disposizione di un'interfaccia digitale che facilita la vendita di prodotti soggetti ad accisa, quando hanno un collegamento diretto e inscindibile con il volume o il valore di tali vendite.

Poiché l'Isd intende gravare sul valore delle prestazioni digitali creato sul territorio italiano, le somme da assoggettare al tributo sono calcolate moltiplicando il totale dei ricavi dei servizi digitali, ovunque realizzati da ciascun soggetto passivo dell'imposta, per la percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello Stato.

L'**imposta** si ottiene applicando l'aliquota del **3%** ai ricavi imponibili.

Adempimenti

La Cm 3/E/2021 interviene anche su altri aspetti operativi, come quelli relativi agli obblighi di:

- > **identificazione.** Nel documento di prassi in esame viene approfondito il ricorso all'istituto della **designazione**, che consente di delegare a una consociata l'adempimento degli oneri strumentali. In tale ambito, è esaminato il rapporto tra la responsabilità solidale della società designata e la solidarietà passiva gravante sulle consociate residenti in Italia;
- > **contabilità.**

Obblighi strumentali

<p>Identificazione</p>	<p>I soggetti passivi sono tenuti preliminarmente a identificarsi di fronte all'Amministrazione fiscale. A prescindere dal fatto che sia stabilita in Italia, in uno Stato membro o in una giurisdizione terza, un'impresa si configura quale soggetto passivo, indipendentemente dalla sussistenza di una stabile organizzazione in Italia.</p> <p>Però, in ragione del luogo di stabilimento del soggetto passivo, variano le modalità di identificazione.</p> <p>I soggetti passivi dell'imposta residenti o con stabile organizzazione in Italia provvedono ad adempiere gli obblighi di versamento e dichiarativi e a presentare istanza di rimborso, mediante il proprio codice fiscale rilasciato dall'Amministrazione finanziaria italiana. A tal fine, l'indicazione della sola partita Iva rilasciata dall'Amministrazione finanziaria italiana deve intendersi sufficiente.</p> <p>I soggetti passivi dell'imposta non residenti, che non abbiano già un codice fiscale o che non siano già in possesso di un numero di partita Iva, devono ottenere un codice fiscale.</p> <p>In tal caso, l'identificazione può avvenire tramite la nomina di un rappresentante fiscale o anche mediante identificazione diretta.</p> <p>In relazione agli obblighi gravanti sui soggetti passivi non residenti, privi di stabile organizzazione in Italia e localizzati in uno Stato collaborativo si introduce una responsabilità solidale dei soggetti residenti appartenenti allo stesso gruppo.</p> <p>Inoltre, al fine di gestire gli aspetti amministrativi relativi all'imposta, la normativa ha previsto un meccanismo di semplificazione: la designazione di una società del gruppo per l'assolvimento degli obblighi derivanti dalle disposizioni relative all'Imposta sui servizi digitali. In tal caso, un soggetto passivo debitore dell'imposta in Italia può servirsi di un unico punto di contatto (la società designata) per provvedere a tutti gli adempimenti relativi all'Imposta sui servizi digitali. Solamente nel caso in cui nel gruppo non vi siano soggetti passivi residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, la società designata può essere individuata tra i non residenti, purché, però, non si tratti di soggetti passivi, privi di stabile organizzazione in Italia, localizzati in Stati non collaborativi.</p> <p>La designazione è unica per ciascun gruppo e ha validità annuale, con riferimento agli obblighi da adempiere nell'anno in cui è effettuata.</p>
-------------------------------	---

del 28 aprile 2021

Contabilità	L'obbligo di un'apposita contabilità viene assolto con la tenuta del Prospetto analitico e della Nota esplicativa , redatti secondo l'Allegato 1 al provvedimento del 15 gennaio 2021, n. 13185 entro il termine di versamento dell'imposta. In considerazione delle potenziali difficoltà e delle obiettive condizioni di incertezza riscontrabili in sede di prima applicazione degli obblighi contabili, per il primo anno d'imposta, eventuali irregolarità o errori commessi in sede di trasmissione e compilazione dei dati richiesti non danno luogo all'applicazione delle sanzioni (articolo 10, comma 3, legge 212/2000, cd. Statuto dei diritti del contribuente).
--------------------	---

Rapporto con le convenzioni contro le doppie imposizioni

In linea generale, in presenza di un Trattato, la **norma convenzionale prevale** sull'eventuale disposizione interna contrastante, in ragione della rinuncia al potere impositivo operata dagli Stati in sede negoziale. Per tale motivo, occorre verificare se l'introduzione dell'Isd possa, in qualche modo, confliggere con gli accordi internazionali dando luogo a fenomeni di doppia tassazione in contrasto con gli impegni internazionali assunti da parte italiana. Dalla natura di **imposta indiretta** della *digital tax* deriva che essa **non rientra nell'ambito applicativo delle Convenzioni contro le doppie imposizioni**. Ciò comporta, quindi, che l'eventuale assoggettamento dei medesimi ricavi a imposte sui servizi digitali applicate sia dall'Italia sia da altri Stati, in virtù delle rispettive normative nazionali, non attribuisce al soggetto passivo un diritto al riconoscimento del credito d'imposta anche in presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni. In quanto imposta indiretta, l'agenzia ritiene che possa essere **portata in diminuzione** dal reddito complessivo del soggetto passivo ai fini **Ires**, nell'esercizio in cui avviene il relativo pagamento (articolo 99, comma 1, del Tuir), nonché che sia **deducibile** dalla base imponibile **Irap**, se rientrante in una voce che concorre alla determinazione del valore della produzione netta del soggetto passivo.

In Redazione: Paolo Di Gregorio