

Principio di diritto n. 6/2025

OGGETTO: Imposta sui servizi digitali. Art. 1, comma 37, lett. b) legge 30 dicembre 2018, n. 145. Attività di "messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale" che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro. Servizi di giochi e scommesse online. Identificazione dei ricavi rilevanti.

L'imposta sui servizi digitali (ISD) è stata introdotta dall'articolo 1, commi da 35 a 50, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (nel prosieguo, "legge di bilancio 2019" o "normativa primaria"), come modificato dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020). Le modalità applicative dell'imposta sono state ulteriormente disciplinate dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 gennaio 2021 (di seguito, "Provvedimento"), oltre che oggetto dei chiarimenti forniti con la Circolare 23 marzo 2021 n. 3/E (di seguito, "Circolare").

L'ambito di applicazione soggettivo del tributo è caratterizzato da un duplice criterio identificativo: lo svolgimento di attività d'impresa e il contestuale superamento di due soglie dimensionali, individuate dal comma 36, articolo 1, della normativa primaria.

Una volta riscontrata la qualifica di soggetto passivo del tributo, la base imponibile è costituita dai ricavi derivanti dai servizi digitali individuati dal comma 37, articolo 1, della legge di bilancio 2019.

Al riguardo, la lettera b) del citato comma 37 configura come servizio digitale quello 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"*.

Il Provvedimento, alla lettera g) del punto 1) definisce l'interfaccia digitale come *"qualsiasi software, compresi i siti web o parte di essi e le applicazioni, anche mobili, accessibili agli utenti attraverso cui sono prestati i servizi digitali dai soggetti passivi dell'imposta"* e chiarisce che *"una interfaccia digitale è multilaterale quando la stessa consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi"*.

Per quanto attiene, invece, alla verifica dei parametri dimensionali, il comma 36, articolo 1, della normativa primaria, impone il contestuale superamento di due soglie dimensionali nell'anno antecedente quello di applicazione dell'imposta: la "prima soglia" riguardante l'ammontare di ricavi di qualsiasi natura ovunque realizzati e la "seconda soglia" riguardante i soli ricavi percepiti a fronte di servizi digitali realizzati nel territorio dello Stato.

Il Provvedimento, peraltro, chiarisce che, per verificare il superamento della "seconda soglia" (ricavi da servizi digitali realizzati nel territorio dello Stato di ammontare non superiore a 5,5 milioni di euro), l'impresa è chiamata ad applicare le medesime regole dettate per il calcolo della base imponibile.

La qualificazione di un servizio come digitale ai fini dell'ISD rileva, quindi, tanto per il riscontro del superamento della seconda soglia (nell'anno n-1), quanto per la determinazione della base imponibile (nell'anno n).

Nel caso del settore delle scommesse e dei giochi online, ove spesso agli utenti/giocatori sono offerti *bonus* da utilizzare per le "giocate", diventa rilevante chiarire, ai fini della determinazione della base imponibile dell'ISD, se debbano considerarsi i ricavi lordi o se, al contrario, gli stessi vadano assunti al netto dei suddetti *bonus* e dell'intero importo delle vincite, anche laddove queste ultime eccedano la raccolta in relazione al singolo torneo.

Al riguardo, il paragrafo 1, lettera i) del Provvedimento definisce quali "ricavi imponibili" *"i corrispettivi percepiti, nel corso dell'anno solare, da soggetti passivi dell'imposta per l'effettuazione dei servizi digitali ovunque realizzati, limitatamente alla percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello Stato secondo i criteri individuati nel punto 3"*.

Il successivo punto 3.1 stabilisce che *"rilevano i corrispettivi percepiti nel corso dell'anno solare da ciascun soggetto passivo dell'imposta"*, mentre il punto 3.6, nel precisare la base imponibile in relazione ai servizi digitali di cui alla lettera b) del comma 37 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2019, prevede che *"rilevano i corrispettivi versati dagli utenti dell'interfaccia digitale multilaterale, ad eccezione di quelli versati come corrispettivo della cessione di beni o prestazione di servizi che costituiscono, sul piano economico, operazioni indipendenti dall'accesso e dall'utilizzazione del servizio digitale"*.

Con particolare riferimento all'ambito dei giochi online, la Circolare, al paragrafo 4.2, precisa che, qualora il gestore della piattaforma, *"operi come soggetto che permette ai giocatori (utenti) di scommettere o giocare d'azzardo tra di loro, l'entità non assume rischi legati alle scommesse o al gioco, ma opera come intermediario. Sebbene le somme rappresentate dalle "giocate" sono escluse ex comma 37bis lettere a) o b), la commissione del gestore dell'interfaccia rappresenta invece un ricavo digitale ai sensi del comma 37 lettera b), realizzato a titolo di intermediario nelle operazioni tra utenti"*.

Per la determinazione del ricavo digitale nel caso di specie, quindi, occorre avere riguardo alla commissione trattenuta dall'intermediario, distinta a seconda della categoria di gioco, che è generalmente costituita dalla quota residua della raccolta al netto del montepremi e dell'imposta unica.

In altri termini, si ritiene che la base imponibile dell'ISD debba essere decurtata delle vincite corrisposte in relazione alle singole categorie di gioco, anche quando queste ultime eccedano la raccolta del singolo torneo.

Con particolare riferimento ai *bonus*, generalmente all'emissione degli stessi non corrisponde alcuna percezione di corrispettivo e, pertanto, non concorrono alla formazione della commissione spettante all'intermediario.

Il mancato versamento del corrispettivo da parte degli utenti determina, in linea con le risultanze contabili, l'irrilevanza dei *bonus* che hanno concorso alla raccolta lorda, che andranno, quindi, scomputati dalle giocate complessivamente effettuate ai fini della determinazione della base imponibile ISD.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)