



Fossati Massimiliano

Iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Firenze al n. 1176/a
Revisore dei Conti n. 86312 Decreto Ministeriale 27/07/1999 Gazzetta Ufficiale n. 77 del 28/09/1999
Iscritto nell'Albo dei Cons. Tecnici del Tribunale di Firenze al n. 6574
Mediatore Professionista

18/03/2025

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Disposizioni in materia di imposta sui servizi digitali, di imposta sostitutiva su taluni redditi di capitale e diversi e di plusvalenze da cripto-attività

Gentile cliente, con la presente desideriamo ricordarLe che i commi da 21 a 29 della Legge di Bilancio 2025 recano disposizioni, principalmente, in materia di **imposta sui servizi digitali** e di **plusvalenze** e altri **proventi** derivanti da operazioni in **cripto-attività**. Nello specifico, i commi 21 e 22 modificano i requisiti soggettivi di applicazione dell'imposta sui servizi digitali (**Digital Service Tax**), mantenendo la sola soglia minima di **750 milioni** di euro di ricavi ovunque realizzati dai soggetti esercenti attività di impresa, singolarmente o a livello di gruppo. Il comma 23, chiarisce con una norma di interpretazione autentica, che l'aliquota dell'imposta sostitutiva sulle **plusvalenze e sugli altri redditi diversi è pari al 26%**. Infine, i commi da 24 a 29 apportano modifiche alla disciplina dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri proventi derivanti dalle operazioni in cripto-attività realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2026, innalzando la relativa aliquota al 33% ed eliminando la soglia di esenzione pari a 2 mila euro.

Premessa

La c.d. "Web Tax", introdotta dalla legge di Bilancio 2018, è stata successivamente abrogata legge di Bilancio 2019 e, conseguentemente, sostituita dalla nuova **Digital Service Tax** "imposta sui servizi digitali". La Digital Service Tax si applica nella misura del 3 % sui ricavi derivanti 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; b) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

La tassazione ha ad oggetto, pertanto, la **pubblicità digitale** su siti e social network, **l'accesso alle piattaforme digitali, i corrispettivi** percepiti dai gestori di tali piattaforme, e anche la **trasmissione di dati "presi" dagli utenti**.

Affinché un **ricavo** sia considerato **imponibile** è necessario che l'utente del servizio digitale sia localizzato nel territorio nello **Stato italiano**. Per i servizi di pubblicità **online**, l'utente si considera localizzato nel territorio dello Stato se la pubblicità appare sul proprio dispositivo nel momento in cui è utilizzato nel territorio dello Stato. La localizzazione nel territorio italiano del dispositivo è determinata sulla base dell'indirizzo IP dello stesso.

Ambito soggettivo di applicazione della "digital web tax"

Sono considerati soggetti passivi di imposta gli esercenti attività d'impresa, residenti e non residenti, che, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso dell'anno solare precedente a quello in cui sorge il presupposto impositivo realizzano congiuntamente:

1. un ammontare complessivo di ricavi, ovunque realizzati, non inferiore a 750 milioni di euro;
2. un ammontare di ricavi derivanti dai servizi digitali sopra citati non inferiore a 5,5 milioni di euro nel territorio dello Stato.

La disposizione di cui al comma 21, lettera a), ridefinisce l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina dell'imposta sui servizi digitali (Digital Service Tax), ricomprendendo nel novero dei soggetti passivi dell'imposta sui servizi digitali gli esercenti attività d'impresa che:

- realizzano, nel territorio dello Stato, ricavi derivanti dai seguenti servizi digitali (contemplati dall'articolo 1, comma 37, della legge di bilancio 2019):
- realizzano, singolarmente o a livello di gruppo, nell'anno solare precedente a quello in cui sorge il presupposto d'imposta, un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a 750 milioni di euro.

A tale riguardo, si evidenzia che, rispetto alla disciplina previgente, viene mantenuta la soglia minima di 750 milioni di euro con riferimento alla realizzazione, nel corso dell'anno solare precedente a quello in cui sorge il relativo presupposto d'imposta, di un ammontare di ricavi globali di qualunque natura non inferiore a 750 milioni di euro, mentre viene eliminata la soglia minima di 5,5 milioni di euro con riguardo ai ricavi, conseguiti in Italia, derivanti dai suddetti servizi digitali.

Ambito oggettivo di applicazione della "digital web tax"

Con riguardo all'ambito **oggettivo** di applicazione dell'imposta in esame, si annoverano:

- a) la fornitura diretta di beni e servizi, nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale;
- b) 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;
- c) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale il cui scopo esclusivo o principale, in termini di ricavi realizzati, 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;
- d) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale utilizzata per gestire:
 - i sistemi dei regolamenti interbancari;
 - le piattaforme di negoziazione o i sistemi di negoziazione degli internalizzatori sistematici;
 - le attività di consultazione di investimenti partecipativi e, qualora facilitino la concessione di prestiti, i servizi di intermediazione nel finanziamento partecipativo;
 - le sedi di negoziazione all'ingrosso; le controparti centrali e i depositari centrali;
 - gli altri sistemi di collegamento la cui attività è soggetta ad autorizzazione e l'esecuzione delle prestazioni dei servizi soggetta alla sorveglianza di un'autorità di regolamentazione al fine di assicurare la sicurezza, la qualità e la trasparenza delle transazioni riguardanti strumenti finanziari, prodotti di risparmio o altre attività finanziarie;
 - la cessione di dati da parte dei soggetti che forniscono la messa a disposizione di un'interfaccia digitale;

- 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.

Osserva

In sintesi, il presupposto oggettivo si verifica:

- se vengono veicolati su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia (pubblicità online);
- in caso 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 (servizi di intermediazione tra utenti);
- in caso di trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

Da ultimo, si segnala che a partire dal 1° gennaio 2026 entreranno in vigore le nuove disposizioni in materia di imposta sui servizi digitali di cui agli articoli da 62 a 82 del decreto legislativo n. 174 del 2024 (Testo unico dei tributi erariali minori) che sostituiranno quelle attualmente vigenti di cui ai commi da 35 a 50 della legge n. 145 del 2018, le quali saranno conseguentemente abrogate a decorrere dalla data medesima. Pertanto, alla luce della presente modifica, il presupposto impositivo è costituito dalla percezione di ricavi derivanti dai servizi digitali di cui al sopra richiamato comma 37, non risultando più necessario il superamento della soglia di 5,5 milioni di euro, nonché dalla realizzazione, singolarmente o a livello di gruppo, nell'anno solare precedente a quello in cui sorge il presupposto d'imposta, di un ammontare complessivo di ricavi di qualunque natura, ovunque realizzati, non inferiore a 750 milioni di euro.

Osserva

Si rappresenta, altresì, che la versione della disposizione contenuta nel disegno di legge determinava il superamento del presupposto impositivo rappresentato dalla cumulativa realizzazione, nel corso dell'anno solare precedente a quello in cui sorge il relativo presupposto d'imposta, di un ammontare di ricavi globali di qualunque natura non inferiore a 750 milioni di euro e di ricavi derivanti dai sopra citati servizi digitali, conseguiti in Italia, non inferiore a 5,5 milioni di euro, richiedendo, conseguentemente, la sola realizzazione in Italia di ricavi derivanti dai medesimi servizi.

La nuova disciplina della "digital web tax"

Il comma 21, lettera b), sostituisce interamente il comma 42 della legge n. 145 del 2018 introducendo, in luogo del versamento dell'imposta in **una unica soluzione, un acconto**, da versare entro il 30 novembre dell'anno solare in cui sorge il presupposto d'imposta, pari al 30 per cento dell'imposta dovuta per l'anno solare precedente. Conseguentemente, il versamento a saldo dell'imposta dovuta è effettuato **entro il 16 maggio dell'anno solare successivo a quello di corresponsione dell'acconto**.

Il **comma 22, lettere a) e b)**, apporta, per ragioni di coordinamento normativo, le medesime modifiche sopra esposte rispettivamente all'articolo 64 e all'articolo 75 del decreto legislativo n. 174 del 2024 (Testo unico dei tributi erariali minori).

Il comma 23, mediante una norma di interpretazione autentica, chiarisce che l'aliquota dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi diversi di cui all'articolo 5 del decreto legislativo n. 461 del 1997 è pari al 26%.

Osserva

Si rammenta che l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui redditi diversi di cui al sopra citato articolo 5, originariamente stabilita nella misura del 12,5%, è stata aumentata al 26 per cento dall'articolo 3 del decreto-legge n. 66 del 2014.

Disciplina sulle crypto-valute

Il **comma 24** eleva dal 26% al 33% l'aliquota della imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri proventi derivanti dalle operazioni in crypto-attività di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c-sexies), TUIR.

Osserva

La nuova aliquota si applica sulle plusvalenze e sugli altri proventi derivanti dalle operazioni in crypto-attività realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2026. Sul punto, si rappresenta che il sopra citato articolo 67, comma 1, lettera c-sexies), qualifica come redditi diversi le plusvalenze e gli altri proventi derivanti da operazioni in crypto-attività, a condizione che non costituiscano redditi di capitale ovvero che non siano conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali, da società in nome collettivo e in accomandita semplice o in qualità di lavoratore dipendente.

Il **comma 25, lettera a)**, modificando l'articolo 67, comma 1, lettera c-sexies), del TUIR, dispone l'eliminazione della soglia di esenzione pari a **2 mila euro**, precedentemente prevista ai fini della tassazione delle plusvalenze e degli altri proventi derivanti dalle operazioni in cripto-attività.

Conseguentemente, il comma 25, lettera b), novellando l'articolo **68, comma 9-bis**, TUIR, sopprime la soglia suddetta ai fini della deducibilità dell'eccedenza delle minusvalenze rispetto alle plusvalenze derivanti da operazioni in cripto-attività.

Osserva

Al riguardo, ai sensi del suddetto articolo 68, comma 9-bis, le plusvalenze realizzate da operazioni in cripto-attività sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito ovvero il valore normale delle cripto-attività permutate e il costo o il valore di acquisto. Le plusvalenze di cui al primo periodo sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze.

Ciò posto, a seguito della modifica in esame, non è più prevista la soglia minima pari a 2 mila euro, con la conseguenza che tale eccedenza è riportabile, indipendentemente dal suo ammontare, integralmente in deduzione nei periodi d'imposta successivi, non oltre il quarto.

Inoltre, si rammenta che il costo o valore di acquisto è documentato con elementi certi e precisi a cura del contribuente; in mancanza il costo è pari a zero; i proventi derivanti dalla detenzione di cripto-attività percepiti nel periodo di imposta sono assoggettati a tassazione senza alcuna deduzione.

Ulteriormente, nel caso di acquisto per successione, si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione. Nel caso di acquisto per donazione si assume come costo il costo del donante.

Il **comma 26** prevede, ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, la facoltà di assumere per ciascuna cripto-attività posseduta al 1° gennaio 2025, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore esistente in tale data, determinato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR, purché lo stesso sia assoggettato a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 18%.

Il **comma 27** indica come termine di versamento della predetta imposta sostitutiva il 30 novembre 2025. A tal fine, trovano applicazione le modalità previste dal Capo III del decreto legislativo n. 241 del 1997 (in materia di riscossione delle imposte dirette, dell'IVA, delle relative imposte sostitutive, nonché di altre imposte specificamente menzionate).

Il **comma 28** prevede la facoltà di rateizzazione dell'imposta predetta fino a un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dal 30 novembre 2025. Peraltro, si stabilisce che sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versare contestualmente a ciascuna rata.

Infine, il **comma 29** dispone, con riferimento alle cripto-attività possedute al 1° gennaio 2025, che l'assunzione, quale valore di acquisto, del valore esistente a tale data preclude il realizzo di minusvalenze utilizzabili ai sensi del richiamato articolo 68, comma 9-bis, del TUIR.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti