

Spett.le
Agenzia delle Entrate
Divisione Contribuenti
Settore Internazionale

Trasmissione via e-mail:
div.contr.internazionale@agenziaentrate.it

CMS Adonnino Ascoli
&
Cavasola Scamoni
Via A. Depretis, 86
00184 Roma
Italia
T +39 06 47815 305/6
F +39 06 47823 139

Galleria Passarella, 1
20122 Milano
Italia
T +39 02 8928 380 0
F +39 02 4801 291 4

cms.law

Oggetto: Osservazioni sullo schema di provvedimento relativo all'imposta sui servizi digitali

Spett.le Agenzia delle Entrate,

Ringraziamo per l'opportunità che ci viene fornita di sottoporre alla Vostra attenzione i nostri commenti e considerazioni in merito allo schema di provvedimento relativo all'imposta sui servizi digitali (di cui all'art. 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall'art. 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 - di seguito, per brevità "Articolo 1") (di seguito, lo "Schema di provvedimento").

Sommario

1. DEFINIZIONI - PUNTO 1	3
1.1. Definizione di "soggetto passivo d'imposta" e di "gruppo" – lett. b) e d).....	3

Questa lettera contiene informazioni confidenziali per uso esclusivo del destinatario. Qualsiasi uso o rivelazione del contenuto non autorizzato è proibito. Se avete ricevuto questa lettera per errore vi preghiamo di comunicarcelo e di distruggere l'originale.

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari. In alcune circostanze, CMS è utilizzato come marchio o denominazione di uno o di tutti gli studi aderenti. Per ulteriori informazioni consultare il sito cms.law.

Uffici CMS: Aberdeen, Algeri, Amburgo, Amsterdam, Anversa, Barcellona, Belgrado, Berlino, Bogotá, Bratislava, Bristol, Bruxelles, Bucarest, Budapest, Casablanca, Città del Messico, Colonia, Dubai, Düsseldorf, Edimburgo, Francoforte, Funchal, Ginevra, Glasgow, Hong Kong, Istanbul, Kiev, Lima, Lione, Lipsia, Lisbona, Londra, Luanda, Lubiana, Lussemburgo, Madrid, Manchester, Milano, Monaco, Monaco di Baviera, Mosca, Muscat, Parigi, Pechino, Podgorica, Poznań, Praga, Reading, Riad, Rio de Janeiro, Roma, Santiago del Cile, Sarajevo, Shanghai, Sheffield, Singapore, Siviglia, Skopje, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Tirana, Utrecht, Varsavia, Vienna, Zagabria e Zurigo.

1.2. Definizione di “contenuto digitale” - lett. c).....	7
1.3. Definizione di “servizi digitali” – lett. h)	7
1.3.1. Romanino i)	7
1.3.2. Romanino ii).....	8
1.3.3. Romanino iii).....	8
1.4. Definizione di “utente” – lett. j)	9
1.5. Definizione di “pubblicità mirata” – lett. k)	9
1.6. Definizione di “veicolazione” – lett. l)	9
2. ESCLUSIONI – PUNTO 2	11
2.1. Fornitura diretta di beni e servizi, nell’ambito di un servizio di intermediazione digitale – Punto 2.2, lett. a).....	11
2.2. Messa a disposizione di un’interfaccia digitale - Punto 2.2. lett. c)	12
2.3. Servizi accessori – Punto 2.3	13
3. BASE IMPONIBILE – PUNTO 3	14
3.1. Definizione di corrispettivi - Punto 3.1	14
3.2. Corrispettivi da pubblicità mirata - Punto 3.5.....	14
3.3. Corrispettivi dalla messa a disposizione di un’interfaccia digitale multilaterale – Punto 3.6 ..	16
3.4. Definizione della base imponibile – Punto 3.8.....	17
3.5. Calcolo della percentuale di collegamento: pubblicità mirata – Punto 3.9.....	18
3.6. Calcolo della percentuale di collegamento: interfaccia multilaterale che facilita la fornitura diretta di beni e servizi – Punto 3.10	21
3.7. Calcolo della percentuale di collegamento: interfaccia multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e interagire tra loro - Punto 3.10	23
3.8. Calcolo della percentuale di collegamento: trasmissione dati – Punto 3.11	25

4. CRITERI DI COLLEGAMENTO CON IL TERRITORIO ITALIANO - PUNTO 4	27
4.1. Punto 4.1.....	27
4.2. Criteri di collegamento: pubblicità mirata – Punto 4.2.....	27
4.3. Criteri di collegamento: interfaccia digitale multilaterale che facilita la fornitura diretta di beni e servizi – Punto 4.3.....	28
4.4. Criteri di collegamento: interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e interagire tra loro – Punto 4.3	28
4.5. Criteri di collegamento: trasmissione di dati – Punto 4.4.....	29
4.6. Metodo di localizzazione – Punto 4.5.....	29
5. RESPONSABILITÀ DEI SOGGETTI PASSIVI - PUNTO 9	30

1. Definizioni - Punto 1

1.1. Definizione di “soggetto passivo d’imposta” e di “gruppo” – lett. b) e d)

Come prima considerazione generale, pare opportuno notare come la normativa in materia di imposta sui servizi digitali (di seguito anche “DST”) preveda il superamento di determinate soglie affinché un soggetto possa essere considerato soggetto passivo d’imposta.

Nello specifico, un soggetto, fiscalmente residente o non residente in Italia, sarà tenuto ad ottemperare agli obblighi previsti in materia di DST in uno specifico anno solare se nel precedente anno solare, singolarmente o a livello di gruppo, eccede le seguenti soglie:

- Euro 750 milioni di ricavi ovunque realizzati; **e**
- Euro 5.5 milioni di ricavi derivanti da servizi digitali realizzati nel territorio dello Stato.

Lo Schema di provvedimento è intervenuto sulla questione fornendo la seguente definizione di soggetto passivo d’imposta:

“ (...) i soggetti esercenti attività d’impresa che, nel corso dell’anno solare precedente a quello in cui sorge il presupposto impositivo:

- i) **realizzano ovunque nel mondo, singolarmente o congiuntamente a livello di gruppo, un ammontare complessivo di ricavi non inferiore a euro 750.000.000; e**
- ii) **realizzano nel medesimo periodo, singolarmente o congiuntamente a livello di gruppo, un ammontare di ricavi da servizi digitali non inferiore a euro 5.500.000 nel territorio dello Stato, calcolati secondo i criteri individuati nel punto 3 e senza tener conto dei ricavi derivanti dai servizi di cui ai punti 2.2 e 2.3”** (enfasi aggiunta).

Il “gruppo” viene definito alla lett. d) del punto 1) come segue:

“tutte le entità, residenti e non residenti, incluse nel bilancio consolidato redatto in conformità ai principi internazionali d’informativa finanziaria o a un sistema nazionale d’informativa finanziaria”.

➤ OSSERVAZIONI

- **“Livello di gruppo” da tenere in considerazione per la verifica delle soglie**

In base alle sopra citate definizioni, sembrerebbe essere confermato che al fine di verificare il superamento delle soglie in questione e, nello specifico, quella concernente i 750 milioni di ricavi, occorra far riferimento al gruppo nel suo complesso. Ciò potrebbe creare difficoltà e discriminazioni nel caso in cui i membri di un gruppo siano coinvolti in una molteplicità di attività, che non si limitano ai servizi digitali di cui alla norma in esame. Pertanto, potrebbe accadere che un gruppo che fornisce servizi digitali in misura minoritaria o (comunque tale da generare ricavi in misura inferiore a Euro 750 milioni a livello globale) possa superare la soglia di cui *sub i*) perché genera – a livello di gruppo – ricavi da attività di vario tipo.

Nel caso di gruppi multinazionali che operano in una varietà di business (digitali e non), il test dovrebbe riferirsi esclusivamente alla parte del gruppo operativa nel settore dei “servizi digitali” (così come definiti al punto 1, lett. h)).

Si noti che tale approccio sarebbe in linea con quello adottato nel Regno Unito e in Francia.

- **Parametri cui fare riferimento per la verifica delle soglie**

Dalle definizioni fornite dallo Schema di provvedimento non risultano del tutto chiari i parametri cui fare riferimento per determinare il superamento delle soglie.

In primis, il punto 1, lett. b) si riferisce ai ricavi “realizzati”. Sembrerebbe, quindi, che lo Schema di provvedimento ai fini della verifica del superamento delle soglie in questione, faccia riferimento a un criterio di “cassa”, poi richiamato dal successivo punto 3 relativo alla definizione dei ricavi imponibili.

D'altra parte, però, la definizione di gruppo fornita al punto 1, lett. d), fa specifico riferimento al bilancio consolidato. Tale definizione sembrerebbe, quindi, rilevare al solo fine di determinare il perimetro delle entità da considerare ai fini del computo delle soglie.

Si chiede, quindi, di confermare che tale interpretazione sia corretta o, in alternativa, chiarire a cosa ci si riferisce specificatamente con l'espressione “ricavi realizzati” nel punto di cui trattasi.

Qualora ci si riferisca al dato dei ricavi da bilancio consolidato, si osserva che tale criterio non risulta omogeneo rispetto a quello utilizzato a fini della soglia di cui al romanino *ii)*.

Sul punto sembra anche importante evidenziare che, in ogni caso, la disponibilità di dati consolidati a decorrere dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di imposizione, oltre a causare non poche difficoltà tecniche agli operatori economici, avrebbe delle serie limitazioni sul piano pratico in quanto, è di tutta evidenza, che il consolidamento dei dati di bilancio richiede tempistiche ben più lunghe.

Per il calcolo della soglia *sub ii)*, pari a Euro 5.5 milioni, si fa, invece, specifico riferimento a criteri del punto 3, riguardante la definizione della base imponibile e la determinazione dell'imposta, e dei punti 2.2 e 2.3, concernenti i servizi esclusi. L'introduzione di tale precisazione risulta estremamente apprezzabile poiché permette di considerare esclusivamente i corrispettivi che rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta.

Sembrerebbe però opportuno chiarire la portata del richiamo a tali paragrafi con riferimento in particolare ai seguenti aspetti:

- la definizione di soggetto passivo d'imposta richiede di verificare la soglia di cui trattasi non solo a livello individuale ma anche a livello di gruppo. Il punto 3.1, invece, fa riferimento ai “*corrispettivi riscossi da ciascun soggetto passivo dell'imposta nel corso dell'anno solare*”.

Si chiede, quindi, di confermare che il superamento della soglia di cui trattasi debba essere comunque verificato a livello di gruppo e non di singolo prestatore del servizio.

- il richiamo generale al punto 3, congiuntamente al dato letterale della norma e della definizione di soggetto passivo, ove si fa riferimento ai ricavi relativi al territorio

italiano, lascia intendere che il superamento della soglia di cui trattasi debba essere verificato avendo riguardo a tutti i criteri ivi previsti e, quindi con riferimento ai **solli ricavi imponibili** ai fini della DST.

Si chiede, quindi, di confermare tale interpretazione.

- con specifico riferimento ai punti 3.5-3.7, pare cruciale chiarire quali siano i corrispettivi da tenersi in considerazione in relazione a ciascun servizio e il parametro cui fare riferimento per identificare tali ricavi. Nello Schema di provvedimento si parla, infatti, di corrispettivi “riscossi”, “percepiti”, “versati”, “realizzati” o anche di “corrispettivi” in generale e, quindi, come si è detto anche sopra, sembrerebbe farsi riferimento a un criterio di “cassa” (i punti 3.5-3.6 sono oggetto di specifico commento nel prosieguo - cfr. anche paragrafi 3.2-3.3 del presente documento).

Al fine di utilizzare un criterio omogeneo per la verifica delle soglie in questione, che vada a far rientrare nell’ambito di applicazione dell’imposta esclusivamente i soggetti impegnati in attività digitali in misura rilevante, in linea con la *ratio* stessa della introduzione delle soglie di cui trattasi, la definizione di cui al punto 1 potrebbe essere modificata come segue (proposte in rosso):

“(…) i soggetti esercenti attività d’impresa che, nel corso dell’anno solare precedente a quello in cui sorge il presupposto impositivo:

- realizzano ovunque nel mondo, singolarmente o congiuntamente a livello di gruppo, un ammontare complessivo di ricavi da servizi digitali non inferiore a euro 750.000.000, calcolati secondo i criteri individuati nei punti 3.1-3.7 e senza tener conto dei ricavi derivanti dai servizi di cui ai punti 2.2 e 2.3; e*
- realizzano nel medesimo periodo, singolarmente o congiuntamente a livello di gruppo, un ammontare di ricavi da servizi digitali non inferiore a euro 5.500.000 nel territorio dello Stato, calcolati secondo i criteri individuati nel punto 3 e senza tener conto dei ricavi derivanti dai servizi di cui ai punti 2.2 e 2.3”*

Per il primo anno di applicazione dell’imposta (*i.e.* 2020) l’approccio di cui sopra potrebbe comportare talune difficoltà sul piano pratico relativamente al calcolo dei ricavi imponibili per il 2019 poiché, per tale anno, la DST non risulta applicabile e, pertanto, i contribuenti potrebbero non aver tenuto traccia dei dati necessari ai fini del calcolo secondo i criteri individuati nel paragrafo 3. Al fine di ovviare a tali difficoltà, solo per il primo anno di applicazione dell’imposta, si potrebbe considerare di far riferimento ai dati dell’anno 2020, al tempo stesso prevedendo un congruo differimento delle scadenze dichiarative e di versamento per consentire la raccolta ed analisi dei dati necessari per stabilire l’assoggettabilità all’imposta e il calcolo della stessa.

1.2. Definizione di “contenuto digitale” - lett. c)

Lo Schema di provvedimento definisce i contenuti digitali come “*i dati forniti in formato digitale, quali programmi informatici, applicazioni, giochi, musica, video o testi, a prescindere dal fatto che l’accesso a tali dati avvenga tramite download o streaming, diversi dai dati rappresentati da un’interfaccia digitale*” (enfasi aggiunta).

Sempre secondo lo Schema di provvedimento per interfaccia digitale “*si intende 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*”.

➤ OSSERVAZIONI

Il concetto di interfaccia digitale – così come definito dallo Schema di provvedimento comprende anche taluni contenuti digitali (quali, ad esempio, le applicazioni).

Vi è, quindi, una parziale sovrapposizione tra le due definizioni che potrebbe generare dubbi e confusione nell’applicazione della norma di cui trattasi. Probabilmente, con l’inciso “*diversi dai dati rappresentati da un’interfaccia digitale*” si intende specificare che quando un determinato software o applicazione è utilizzato per accedere a un servizio digitale esso rileva quale “interfaccia digitale” ai fini della DST; mentre, quando è esso stesso oggetto del servizio fornito (ad esempio, nel caso di un’interfaccia digitale che fornisce applicazioni agli utenti dell’interfaccia stessa) rileva quale “contenuto digitale”. Se così fosse, però, per come è attualmente scritta la definizione di cui alla lett. c), non è del tutto chiaro come essa si coordini con le altre previsioni di cui allo Schema di provvedimento e, in particolare, con la previsione di cui al punto 2.2 - lett. c).

Difatti, poiché la definizione di contenuto digitale rileva in particolare ai fini dell’esclusione *sub* punto 2.2 - lett. c), occorrerebbe chiarire come debba essere interpretato l’inciso “*diversi dai dati rappresentati da un’interfaccia digitale*” ovvero, in alternativa, rimuovere l’inciso. Un’interfaccia che dovesse avere come scopo esclusivo o principale la fornitura di applicazioni agli utenti dell’interfaccia stessa da parte del soggetto che la gestisce dovrebbe potersi considerare esclusa ai fini dell’imposta in commento.

1.3. Definizione di “servizi digitali” – lett. h)

1.3.1. Romanino i)

Tra i servizi digitali vi è la veicolazione su un’interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia.

➤ **OSSERVAZIONI**

Il concetto di veicolazione è definito alla successiva lettera l) cui si rimanda per i commenti sul punto.

1.3.2. Romanino ii)

Tra i servizi digitali viene ricompresa, inoltre, la 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.

➤ **OSSERVAZIONI**

Lo Schema di provvedimento non definisce cosa debba intendersi per beni o servizi e, più in particolare, se i servizi digitali e i contenuti digitali si qualificano come beni o servizi ai fini della definizione fornita.

Andrebbe, inoltre, chiarito il concetto di “contatto” e “interazione” distinguendo tra le due tipologie di servizio che ricadono nell'ambito della definizione in commento. Infatti, non tutte le piattaforme che facilitano la fornitura di beni o servizi consentono un contatto diretto o un'effettiva interazione tra gli utenti, se si esclude la successiva cessione o prestazione di servizi.

Si ritiene, inoltre, che come si dirà più nel dettaglio nel prosieguo, i servizi di supporto, consulenza e altri servizi ulteriori / accessori forniti dall'interfaccia ai propri clienti (quali, ad esempio, servizi di marketing, trasporto o simili) dovrebbero essere esclusi ai fini di cui trattasi.

1.3.3. Romanino iii)

Infine, lo Schema di provvedimento comprende tra i servizi digitali, la trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale.

➤ **OSSERVAZIONI**

Per completezza, si potrebbe specificare che trattasi di trasmissione a titolo oneroso. Difatti, nonostante ciò si evinca indirettamente dalla successiva definizione e modalità di calcolo dei ricavi imponibili di cui al punto 3.7, sembrerebbe opportuno chiarire tale aspetto anche nella stessa definizione del servizio.

Inoltre, alla luce delle modalità di calcolo della percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio italiano, sembrerebbe altresì opportuno chiarire che la trasmissione che rileva ai fini di cui trattasi è quella effettuata dal soggetto che si occupa della raccolta dei dati dalla consultazione dell'interfaccia. Soggetti diversi, eventualmente coinvolti in cessioni

successive, verosimilmente non potrebbero calcolare la predetta percentuale non avendo cognizione della localizzazione dell'utente al momento dell'utilizzazione dell'interfaccia su cui i dati sono stati raccolti.

1.4. Definizione di “utente” – lett. j)

Lo Schema di provvedimento definisce utente *“qualsiasi soggetto che si connette, tramite un dispositivo, a una interfaccia digitale per fruire dei servizi digitali”*.

➤ OSSERVAZIONI

Tale definizione sembra non considerare che nel caso dei servizi di pubblicità mirata e di vendita di dati, l'utente non è il fruitore del servizio digitale. In tali casi, invero, i destinatari del servizio sono rispettivamente gli inserzionisti e i soggetti che acquistano, a titolo oneroso, i dati raccolti dagli utenti. Occorrerebbe, quindi, riflettere tale distinzione nella definizione di utente.

1.5. Definizione di “pubblicità mirata” – lett. k)

Lo Schema di provvedimento definisce la pubblicità mirata come quei *“messaggi pubblicitari collocati su un'interfaccia digitale in funzione dei dati relativi a un utente che accede a tale interfaccia e la consulta”*.

➤ OSSERVAZIONI

Si suggerisce di meglio specificare la definizione di pubblicità mirata agli utenti. Di seguito, si fornisce un esempio di definizione:

“annunci pubblicitari mostrati ad un soggetto in base alle specifiche caratteristiche dello stesso, quali i dati demografici, la cronologia degli acquisti precedenti o il comportamento dello stesso.”

Al riguardo occorrerebbe anche specificare che, *a contrario*, tutti i casi in cui la pubblicità viene mostrata in maniera eguale a tutti gli utenti del sito (ad es. *display advertising*) si è fuori dall'ambito applicativo della norma.

1.6. Definizione di “veicolazione” – lett. l)

Per veicolazione, nello Schema di provvedimento, s'intende *“quel servizio specifico delle piattaforme web che trasferiscono su siti di terzi o ospitano pubblicità mirata, percependo un corrispettivo per tale intermediazione o per tale prestazione”*.

➤ OSSERVAZIONI

Lo Schema di provvedimento definisce il concetto di veicolazione al fine di ricomprendere nell'ambito di questo servizio sia l'attività di quei soggetti che si occupano di collocare la pubblicità su piattaforme proprie sia l'attività di quei soggetti che, invece, si occupano esclusivamente dell'una o dell'altra attività (*i.e.*, collocare od ospitare la pubblicità). Lo Schema di provvedimento fa, quindi, rientrare nell'ambito della definizione di cui trattasi anche i casi in cui il prestatore del servizio digitale operi quale sorta di intermediario tra il soggetto che mette a disposizione lo spazio e l'inserzionista. Inoltre, si attribuisce rilevanza anche alla mera messa a disposizione dello spazio su di un'interfaccia in cui l'inserzione viene pubblicata.

Il caso di soggetti che si limitano a collocare pubblicità su siti di terzi si basa tipicamente su modelli di c.d. *revenue sharing*. Come si dirà meglio al paragrafo 3.2, il soggetto che offre il servizio di collocamento tipicamente raccoglie i relativi proventi per poi rimettere la quota di competenza al *publisher* (ossia il soggetto che mette a disposizione lo spazio) trattenendo una parte dei proventi a titolo di intermediazione.

Lo stesso Schema di provvedimento nel definire il concetto di “veicolazione” alla lettera l) del punto 1) in commento, ammette che in un caso del genere il compenso ricevuto dal prestatore del servizio concerne la mera intermediazione o il fatto di ospitare la pubblicità (ove dice “(...), *percepando un corrispettivo per tale intermediazione o per tale prestazione*”).

Un esempio è il c.d. *programmatic advertising*, ossia la pubblicità che è veicolata e gestita da una parte terza / sistema automatico. Nello specifico, nel *programmatic advertising* gli spazi pubblicitari sono acquistati, in modalità automatizzata, mediante piattaforme tecnologiche *ad hoc*. Tali piattaforme permettono l'incontro della domanda di spazi pubblicitari da parte degli inserzionisti con l'offerta di tali spazi da parte dei soggetti che li possiedono (*publisher*). Il *programmatic advertising* è anche detto *Real Time Buying*. L'acquisto di spazi pubblicitari avviene attraverso tali piattaforme in maniera automatizzata e, quindi, senza alcuna interazione tra inserzionisti e *publisher*.

Il fatto poi di ricomprendere nella definizione di cui trattasi anche il fatto di ospitare la pubblicità mirata potrebbe andare oltre il concetto di “veicolazione”, andando ad assoggettare a imposizione anche quei soggetti che si limitano a mettere a disposizione lo spazio ove la pubblicità è pubblicata e che, quindi, in realtà non sembrerebbero prestare un vero e proprio servizio digitale. Come si dirà di seguito, in relazione a questa seconda fattispecie potrebbero, inoltre, sorgere delle difficoltà nel calcolo dei ricavi imponibili.

Pertanto, qualora si volesse mantenere tale definizione di veicolazione essa andrebbe necessariamente coordinata con i successivi punti dello Schema di provvedimento e, in particolare, il punto 3 ai fini del calcolo della base imponibile.

2. Esclusioni – Punto 2

2.1. Fornitura diretta di beni e servizi, nell’ambito di un servizio di intermediazione digitale – Punto 2.2, lett. a)

Sono esclusi dall’ambito oggettivo dell’imposta i servizi consistenti nella fornitura diretta di beni e servizi, nell’ambito di un servizio di intermediazione digitale.

➤ OSSERVAZIONI

Lo Schema di provvedimento non chiarisce quali fattispecie ricadano all’interno di tale esclusione.

Occorrerebbe, quindi, chiarire a quali casi ci si riferisce nel caso in esame.

Qualora tale previsione dovesse riferirsi ai beni e servizi forniti grazie alla facilitazione di una interfaccia multilaterale di cui *sub* punto 1, lett. h), romanino ii):

- la precisazione in esame sembrerebbe essere superflua essendo, teoricamente, i relativi ricavi già specificatamente esclusi a livello normativo (cfr. comma 39-*bis* dell’Articolo 1 – ripreso al punto 3.6 dello Schema di provvedimento);
- non si comprenderebbe il richiamo al diverso concetto di “intermediazione digitale” mai definito né dalla norma né dallo Schema di provvedimento.

Potrebbe, quindi, ritenersi che la previsione in commento si riferisca a quei casi in cui un cliente acquista servizi ulteriori (non digitali) dal fornitore del servizio digitale, quali ad esempio i servizi di trasporto o *packaging* nel *marketplace*, qualora dovesse ritenersi che essi non rientrino già nell’esclusione di cui al comma 39-*bis* dell’articolo 1.

Se questo è il caso, peraltro, per coerenza e parità di trattamento tra fornitori di servizi digitali, dovrebbero essere altresì esclusi i servizi di supporto, consulenza e servizi ulteriori (ad esempio, i servizi accessori) forniti agli inserzionisti nell’ambito del servizio *sub* punto 1, lett. h), romanino i) e romanino iii).

Sarebbe, ad ogni modo, opportuno un chiarimento sul punto al fine di definire con certezza la portata della previsione in commento e, in particolare, il concetto di “intermediazione digitale” anche al fine di meglio comprendere in che modo di coordina con il servizio di cui *sub* punto 1), lett. h), romanino ii).

2.2. Messa a disposizione di un'interfaccia digitale - Punto 2.2. lett. c)

Sono esclusi dall'ambito oggettivo dell'imposta i servizi consistenti nella 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.

➤ OSSERVAZIONI

Lo Schema di provvedimento, rispetto all'Articolo 1, chiarisce che la valutazione circa lo scopo esclusivo o principale debba essere effettuata in ragione dei ricavi realizzati.

Non viene, tuttavia, indicata la soglia in base alla quale determinare lo scopo "principale" del servizio. Non si dice, inoltre, quali ricavi si dovrebbe tenere in considerazione e, più precisamente se si tratta dei ricavi a livello globale o di quelli derivanti da servizi resi nell'ambito del territorio italiano. In ogni caso, sembrerebbe opportuno adottare criteri analoghi a quelli di cui al punto 3, utilizzati ai fini della valutazione della soglia di assoggettamento all'imposta in commento e del calcolo della relativa base imponibile.

Ciò considerato, occorrerebbe includere una specifica in tal senso e indicare il criterio di calcolo dei ricavi rilevanti ai fini di cui trattasi.

Occorrerebbe, inoltre, inserire una definizione di "*fornitura agli utenti dell'interfaccia, da parte del soggetto che gestisce l'interfaccia stessa*" e i relativi criteri/parametri da utilizzarsi al fine di identificare i casi che rientrano nell'ambito di tale fattispecie.

Non è detto, difatti, che l'interfaccia sia gestita dal soggetto che fornisce giuridicamente il contenuto agli utenti. Tipicamente nei gruppi la gestione dell'interfaccia e del relativo IP è accentrata in una o poche società che non sempre corrispondono ai soggetti che forniscono contrattualmente il servizio nelle differenti giurisdizioni.

In casi del genere, sembrerebbe opportuno superare il dato formale e guardare alla sostanza dell'attività al fine di escludere il relativo servizio dall'ambito di applicazione della DST.

Infine, non si specifica se i contenuti forniti debbano essere di proprietà del fornitore del servizio digitale o questo possa operare anche come intermediario. Il concetto di contenuto digitale, così come anche definito dallo Schema di provvedimento, include qualsiasi dato fornito in formato digitale, quali programmi informatici, applicazioni, giochi, musica, video o testi. Stante la varietà di tipologie di contenuti di cui trattasi, taluni anche soggetti a diritto d'autore, da cui potrebbe derivare una diversa modalità di gestione della capacità di acquisto / riproduzione / alienazione (anche, e soprattutto, a seconda dei paesi coinvolti), sembrerebbe opportuno

interpretare tale previsione in maniera estensiva, al fine di ricomprendervi anche i casi in cui i contenuti forniti dal soggetto che gestisce l'interfaccia digitale non siano di proprietà dello stesso (e il corrispettivo che ne deriva non sia necessariamente una *fee* in abbonamento ma anche in percentuale del valore dei contenuti fruiti).

In generale, parrebbe utile includere altresì una definizione di servizi di comunicazione e servizi di pagamento.

Si chiede, infine, di chiarire se nel caso in cui l'interfaccia digitale svolga in via principale il servizio in questione sia esclusa del tutto dall'applicazione dell'imposta o lo sia solo per la parte che ricade all'interno della previsione in esame.

2.3. Servizi accessori – Punto 2.3

Lo Schema di provvedimento sancisce che sono fuori dall'ambito applicativo dell'imposta anche le prestazioni di servizi accessori ad operazioni escluse di cui al punto 2.2.

➤ OSSERVAZIONI

A fini di una maggior chiarezza occorrerebbe inserire una definizione di “servizi accessori” ai fini dell'imposta di cui trattasi.

In linea di principio, il fatto che i servizi accessori siano esclusi solo se riferiti ad operazioni anch'esse escluse dal campo di applicazione dell'imposta lascia intendere che i servizi accessori relativi a servizi non esclusi dal campo di applicazione dell'imposta debbano, invece, essere considerati inclusi.

Come si è detto, sembrerebbe, però, più corretto far rientrare nel novero delle esclusioni anche i servizi accessori a servizi inclusi, se diversi da servizi digitali, sulla falsa riga di quanto previsto:

- (i) per i servizi di cui al punto 1, lett. h), romanino ii) per i quali si escludono ai fini del calcolo della base imponibile i corrispettivi versati per la cessione di beni o della prestazione di servizi che costituiscono, sul piano economico, operazioni indipendenti dall'accesso e dall'utilizzazione del servizio digitale; e
- (ii) dal punto 2.2, lett. a) per la fornitura diretta di beni e servizi, nell'ambito di un servizio di intermediazione digitale.

3. Base Imponibile – Punto 3

3.1. Definizione di corrispettivi - Punto 3.1

Il punto 3.1 dello Schema di provvedimento prevede che ai fini della definizione dei ricavi imponibili debba aversi riguardo ai corrispettivi “riscossi” nel medesimo periodo da ciascun soggetto passivo dell’imposta.

➤ OSSERVAZIONI

Anche alla luce del fatto che, nei successivi punti 3.5-3.8, si parla di corrispettivi “percepiti”, “incassati”, “versati” e “realizzati”, come si è detto, sembrerebbe che lo Schema di provvedimento faccia riferimento a un criterio di “cassa”.

Occorrerebbe, quindi, confermare tale interpretazione o, in alternativa, chiarire a cosa ci si riferisce specificatamente in ciascuno dei predetti casi, anche alla luce della necessità di rilevazione mensile di detti corrispettivi (cfr. paragrafi 3.2-3.3 del presente documento).

3.2. Corrispettivi da pubblicità mirata - Punto 3.5

Ai fini del computo dei ricavi imponibili rilevano i corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell’imposta che si occupano di collocare il contenuto pubblicitario mirato su siti di terzi e i corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell’imposta che ospitano nel sito web tale contenuto pubblicitario.

➤ OSSERVAZIONI

Al fine di calcolare i ricavi imponibili, lo Schema di provvedimento impone di far riferimento ai corrispettivi “percepiti”.

Lo Schema di provvedimento ha anche chiarito che nell’ambito del servizio concernente la veicolazione di pubblicità mirata rientra sia l’attività di quei soggetti che si occupano di collocare la pubblicità su piattaforme proprie sia l’attività di quei soggetti che, invece, si occupano esclusivamente dell’una o dell’altra attività (i.e., collocare od ospitare la pubblicità).

Sulla base di quanto detto al paragrafo 1.1 del presente documento, qualora si adotti un criterio di cassa, occorrerebbe distinguere i casi in cui i corrispettivi riscossi dal fornitore del servizio di collocamento della pubblicità siano raccolti per intero ma il soggetto agisca di fatto quale intermediario.

Tale problema riguarda tutti i casi di *revenue sharing* di cui si è fatto cenno sopra.

Nell'ambito della pubblicità mirata, nel caso di soggetti che si occupano del mero collocamento delle inserzioni su piattaforme di terzi vi è un flusso di pagamento dal fornitore di servizi pubblicitari online ad un altro soggetto (“*publisher*”) al fine di utilizzare lo spazio in cui mostrare le inserzioni. Il fornitore di servizi distribuisce gli annunci degli inserzionisti sul sito web del *publisher*. Il fornitore di servizi condivide poi i ricavi del servizio pubblicitario con il *publisher* sulla base della percentuale con lo stesso concordata. Tipicamente, il fornitore di servizi fattura all'inserzionista (e, quindi, incassa) l'intero prezzo del servizio pubblicitario e riscuote i pagamenti per poi retrocedere la parte di ricavi concordata al *publisher*¹.

Come si è detto prima, lo stesso Schema di provvedimento nel definire il concetto di “veicolazione” ammette, peraltro, che in casi del genere il compenso ricevuto dal prestatore del servizio può concernere la mera intermediazione o il mero fatto di ospitare la pubblicità. Occorrerebbe, quindi, raccordare tale definizione con la previsione di cui al punto in commento.

Il fatto di considerare esclusivamente i ricavi propri di ciascuna delle due prestazioni coinvolte nel caso di cui trattasi (*i.e.*, il corrispettivo derivante dall'intermediazione / collocamento della pubblicità, da una parte, e il corrispettivo derivante dalla messa a disposizione dello spazio, dall'altra) da un lato consentirebbe di evitare una duplicazione della base imponibile dell'imposta, dall'altro, sarebbe coerente con la previsione di cui al successivo punto 3.6, per quanto riguarda i servizi consistenti nella messa a disposizione di una interfaccia digitale multilaterale.

Ad ogni modo, come sopra anticipato, si potrebbe ritenere che la quota parte di ricavi retrocessa al soggetto che mette a disposizione lo spazio non dovrebbe essere assoggettata a imposizioni poiché l'attività dello stesso non sembrerebbe costituire di per sé un vero e proprio servizio digitale (cfr. paragrafo 1.6).

Al fine di trattare equamente tutte categorie di fornitori di servizi digitali di pubblicità mirata, dovrebbe essere chiarito che:

- (i) l'imposta si applica solo al corrispettivo effettivamente trattenuto per la specifica prestazione di intermediazione anche nel caso in cui l'intermediario operi quale *collection agent* e, quindi, raccolga in prima battuta i compensi per tutta la prestazione,

¹ Peraltro, in alcuni casi, le imprese nel settore dei servizi digitali contabilizzano la quota di ricavi corrisposta al *publisher* come costo del venduto.

rimettendone poi quota parte al soggetto che ospita la pubblicità (cfr. paragrafo 1.6 del presente documento);

- (ii) qualora dovesse mantenersi l'attuale definizione di "veicolazione", il soggetto che ospita la pubblicità sarà, a sua volta, assoggettato a imposizione per tale quota parte.
- (iii) e ciò, in ogni caso, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione adottate. I soggetti che riconoscono i valori in questione come costo del venduto dovrebbero comunque poter calcolare la propria base imponibile ai fini della DST per l'ammontare di ricavi trattenuto e non anche sulla parte che sono obbligati a riconoscere a terzi nell'ambito di accordi di *revenue sharing*.

Inoltre, come si dirà più nel dettaglio di seguito, occorrerebbe anche chiarire, in casi come quello in esame, quale sia la formula corretta, ai fini del calcolo del coefficiente di allocazione, tra quelle previste rispettivamente ai punti 3.6 e 3.7.

3.3. Corrispettivi dalla messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale – Punto 3.6

Nel caso in oggetto rilevano i corrispettivi versati dagli utenti dell'interfaccia digitale multilaterale, ad eccezione di quelli versati come corrispettivo della cessione di beni o della prestazione di servizi che costituiscono, sul piano economico, operazioni indipendenti dall'accesso e dall'utilizzazione del servizio digitale.

➤ OSSERVAZIONI

Tale previsione, nel caso di interfacce che facilitano la prestazione di servizi e la cessione di beni, sembra doversi innanzitutto interpretare in modo da assoggettare a imposizione solo la quota parte di corrispettivo versato dall'utente e riferita all'attività digitale dell'interfaccia, sull'assunto che il differenziale viene rimesso dal prestatore del servizio digitale all'utente che fornisce il bene o servizio facilitato dalla piattaforma stessa. Quindi, ad esempio, se un utente dovesse versare € 100 per l'acquisto di un profumo tramite un'interfaccia X e l'interfaccia dovesse trattenere € 2 versando i restanti € 98 al venditore del profumo, la base imponibile dell'imposta andrebbe calcolata tenendo in considerazione esclusivamente l'ammontare pari € 2.

Allo stesso tempo, però, il punto 3.6 richiama in generale la categoria di servizi di cui alla lettera h), romanino ii) del punto 1. Di conseguenza, in linea generale, sembrerebbe essere escluso ai fini della base imponibile:

- qualsiasi corrispettivo versato al fornitore del servizio digitale dall'utente che fornisce il bene o servizio per servizi diversi /accessori (come ad esempio servizi di trasporto, *packaging* o *marketing*);

- nel caso di messa a disposizione di un'interfaccia multilaterale che non facilita le prestazioni di servizi e le cessioni di beni direttamente tra gli utenti, qualsiasi corrispettivo versato dagli utenti diverso da quello versato ai fini dell'accesso e dell'utilizzazione del servizio stesso. In questo caso, la portata della disposizione sembra meno evidente e potrebbe riferirsi a prestazioni ulteriori / accessorie acquistate dagli utenti.

Si chiede, quindi, di confermare espressamente la suddetta interpretazione e, in ogni caso, meglio specificare la portata della disposizione in commento, anche con degli esempi chiarificatori.

Per coerenza e parità di trattamento, come si è detto anche sopra (cfr. paragrafo 2.3 del presente documento) si ritiene che dovrebbe includersi una eguale specificazione per tutti gli altri servizi digitali previsti dalla norma, al fine di escludere dalla base imponibile eventuali servizi ulteriori / accessori forniti dal prestatore del servizio digitale anche per il caso della pubblicità mirata e la cessione di dati.

3.4. Definizione della base imponibile – Punto 3.8

Lo Schema di provvedimento prevede che il totale dei ricavi imponibili è il prodotto del totale dei ricavi dei servizi digitali ovunque realizzati per la percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello Stato.

$$\begin{array}{l}
 \textit{Totale} \\
 \textit{ricavi} \\
 \textit{imponi-} \\
 \textit{bili}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \textit{Totale dei ricavi dei servizi digitali} \\
 \textit{ovunque realizzati}
 \end{array}
 *
 \begin{array}{l}
 \% \\
 \textit{rappresentativa} \\
 \textit{della parte di ser-} \\
 \textit{vizi collegata al} \\
 \textit{territorio italiano}
 \end{array}$$

➤ OSSERVAZIONI

Al riguardo sembrerebbe opportuno rendere coerente la definizione di base imponibile con quella prevista ai punti 3.1 e ss., esplicitando che il relativo calcolo deve essere comunque effettuato guardando al singolo soggetto passivo d'imposta e secondo i criteri di cui ai punti che precedono.

Analogamente con quanto sancito al punto 3.1, ove si fa riferimento ai corrispettivi "riscossi" nel medesimo periodo da ciascun soggetto passivo dell'imposta e, ai successivi punti 3.2-3.7, ove si dettano i criteri per la definizione dei corrispettivi da considerarsi ai fini del calcolo della base imponibile, occorrerebbe, quindi, chiarire che la base imponibile è data dal prodotto tra il totale dei corrispettivi del servizio digitale realizzati nel corso dell'anno solare dal singolo

soggetto passivo d'imposta secondo i criteri di cui ai punti 3.1-3.7, indipendentemente dalla localizzazione degli utenti, per la percentuale rappresentativa della parte di tale servizio collegata al territorio dello Stato.

La formula in esame, quindi, dovrebbe essere rappresentata come segue (proposte in rosso):

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Base Im-} & & \\
 \text{ponibile} & = & \text{Totale dei } \textit{corrispettivi} \textit{ dei servizi digitali} \\
 & & \textit{realizzati nel corso dell'anno solare dal} \\
 & & \textit{singolo soggetto passivo d'imposta se-} \\
 & & \textit{condo i criteri di cui ai punti 3.1-3.7, in-} \\
 & & \textit{dipendentemente dalla localizzazione de-} \\
 & & \textit{gli utenti} \\
 & * & \% \\
 & & \textit{rappresentativa} \\
 & & \textit{della parte di ser-} \\
 & & \textit{vizi collegata al} \\
 & & \textit{territorio italiano}
 \end{array}$$

Considerate le oggettive difficoltà che un contribuente potrebbe incontrare nell'applicare la formula di cui trattasi al proprio caso specifico e l'estrema complessità e tecnicismo della materia, si potrebbe considerare di introdurre uno strumento di confronto preventivo con l'Amministrazione finanziaria al fine di affrontare e risolvere *ex ante* eventuali complessità e peculiarità di ciascun caso o, quantomeno, di quelli più complessi.

In aggiunta, è auspicabile che in futuro venga considerata la possibilità (eventualmente previa modifica normativa) di introdurre una procedura autorizzativa che consenta ai contribuenti che siano in grado di farlo, di determinare la base imponibile con criteri puntuali. Ciò in considerazione dell'estrema varietà di situazioni che possono verificarsi nell'ambito delle attività in oggetto.

3.5. Calcolo della percentuale di collegamento: pubblicità mirata – Punto 3.9

Lo Schema di provvedimento ai fini del calcolo della percentuale rappresentativa dei servizi digitali di cui al punto 1, lett. h), romanino i) collegata al territorio italiano prevede il seguente rapporto:

Messaggi pubblicitari apparsi, nell'anno solare, su un'interfaccia digitale in funzione di dati relativi ad un utente che consulta tale interfaccia mentre è localizzato nel territorio dello Stato

Totale dei messaggi pubblicitari mirati apparsi su un'interfaccia digitale nel medesimo periodo

➤ OSSERVAZIONI

In generale, sarebbe opportuno:

- chiarire cosa si intende con il termine “apparso” considerato che il fatto che un’inserzione appaia su di un dispositivo non significa necessariamente che in relazione a detta inserzione siano generati ricavi.
- Molte interfacce digitali vendono servizi di pubblicità agli inserzionisti sulla base di un criterio c.d. *cost per click* invece che in base al criterio definito *cost per impression*. Nella misura in cui il servizio opera in base al *cost per click*, le semplici *impression* o visualizzazioni potrebbero, peraltro, non essere tracciate, poiché è il *click* sull’annuncio che genera ricavi. Stesso discorso vale per i messaggi pubblicitari apparsi ma non visualizzati nei casi in cui il criterio applicato per la generazione di ricavi sono le *impressions*. Inoltre, la medesima inserzione collocata su di una interfaccia digitale potrebbe apparire su molteplici dispositivi di un singolo utente (ad esempio, smartphone, tablet e PC) e l’utente potrebbe consultare l’interfaccia tramite diversi dispositivi nel medesimo periodo di tempo accedendovi anche tramite differenti indirizzi di protocollo interno (“**indirizzo/i IP**”). Similmente, la medesima inserzione potrebbe apparire su diverse tipologie di interfaccia riferibili al medesimo soggetto (come ad esempio la versione web e mobile - app della medesima interfaccia). Pertanto, potrebbero esserci degli effetti di doppio o addirittura multiplo conteggio. Quindi, si dovrebbe prevedere la rilevanza dei messaggi pubblicitari in questione quantomeno nel solo caso in cui essi siano stati effettivamente visualizzati dall’utente. Inoltre, bisognerebbe considerare le visualizzazioni (o *impression*) delle inserzioni solo qualora ne derivi un corrispettivo per il fornitore del servizio, in coerenza con la definizione stessa del servizio e del concetto di veicolazione, ove si menziona espressamente la percezione di un corrispettivo in relazione alla prestazione del servizio²;
- definire, quindi, che l’inserzione si considera “apparsa” sul dispositivo solo se la sua apparizione determina un corrispettivo per il fornitore del servizio (il che andrebbe anche ad eliminare i predetti effetti di *double counting*). In alternativa al termine “appare” potrebbe utilizzarsi il termine “pubblicati”, specificando che dalla pubblicazione deve derivare la percezione di un corrispettivo per il prestatore del servizio.

² “(...) servizio specifico delle piattaforme web che trasferiscono su siti di terzi o ospitano pubblicità mirata, **percepando un corrispettivo per tale intermediazione o per tale prestazione**”.

Per quanto riguarda il numeratore della predetta frazione, rispetto ai messaggi pubblicitari andrebbe:

- specificato che si tratta di pubblicità mirata, considerato che la pubblicità non mirata è al di fuori dell'ambito applicativo della norma, anche in coerenza con il linguaggio utilizzato al denominatore;

Per quanto riguarda, poi, il denominatore occorrerebbe:

- specificare che trattasi della medesima interfaccia digitale di cui al numeratore, onde utilizzare i medesimi parametri di riferimento ai fini del calcolo del coefficiente;
- aggiungere il seguente inciso “*in funzione dei dati relativi agli utenti che consultano tale interfaccia indipendentemente dalla relativa localizzazione*”, al fine di considerare esclusivamente i messaggi pubblicitari che siano sull'interfaccia quando vi è un utente che vi accede e siano quantomeno visualizzati dall'utente.

Il rapporto in esame potrebbe, quindi, essere rappresentato come segue (proposte in rosso):

Messaggi pubblicitari mirati apparsi [o pubblicati], nell'anno solare, su un'interfaccia digitale per cui il prestatore del servizio ha percepito un corrispettivo nel periodo di riferimento, in funzione di dati relativi ad un utente che consulta tale interfaccia mentre è localizzato nel territorio dello Stato

Totale dei messaggi pubblicitari mirati apparsi [o pubblicati] sulla medesima interfaccia digitale nel medesimo periodo in funzione dei dati relativi agli utenti che consultano tale interfaccia indipendentemente dalla relativa localizzazione e per cui il prestatore del servizio ha percepito un corrispettivo nel periodo di riferimento

L'adozione di un criterio che guarda agli annunci effettivamente capaci di generare ricavi, potrebbe anche aiutare a superare le difficoltà pratiche nell'assoggettare a verifica i contribuenti in merito a quando e dove un'inserzione “appaia”. Tracciare quale inserzione “appaia”, e su quale dispositivo, determinerebbe un enorme (se non, in alcuni casi, insormontabile) onere in termini di *compliance*, anche per società altamente digitalizzate, oltre che chiare difficoltà per l'Amministrazione nello svolgimento delle attività di controllo.

Da ultimo, occorrerebbe chiarire come applicare la formula nel caso (sopra descritto) in cui un prestatore di servizi digitali di pubblicità mirata operi - in sostanza - quale intermediario tra

l'inserzionista e il soggetto che mette a disposizione gli spazi pubblicitari percependo un corrispettivo per tale intermediazione. In particolare, in questo caso occorre chiarire se il soggetto passivo che si occupa del solo collocamento dovrà avere riguardo alla formula in questione o debba fare riferimento a quella prevista per i servizi di cui al punto 1, lett. h) romanino ii) di cui al punto che segue.

La formula in esame, difatti, potrebbe non risultare coerente con le modalità di generazione dei ricavi o comunque di più difficile applicazione per coloro che operano quali intermediari, per i quali il rapporto tra il numero di transazioni intermedie potrebbe forse essere più adeguato.

Anche per i soggetti che si limitano ad offrire lo spazio pubblicitario la formula in esame potrebbe comunque risultare non applicabile poiché non è detto che tali soggetti abbiano a disposizione i dati necessari ai fini del calcolo di cui trattasi. Come si è detto, la mera messa a disposizione di uno spazio sembrerebbe non rappresentare un vero e proprio servizio digitale per cui, come si è detto, sembrerebbe più appropriata l'esclusione dall'ambito di applicazione della norma.

3.6. Calcolo della percentuale di collegamento: interfaccia multilaterale che facilita la fornitura diretta di beni e servizi – Punto 3.10

Per quanto riguarda i servizi digitali riguardanti un'interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, lo Schema di provvedimento ai fini del calcolo della percentuale di tali servizi riferibile al territorio italiano prevede il seguente rapporto:

Operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi, realizzate nell'anno solare, per le quali uno degli utenti dell'interfaccia digitale è localizzato nel territorio dello Stato

Totale delle operazioni di consegna beni o prestazioni di servizi realizzati nel medesimo periodo

➤ OSSERVAZIONI

In via generale, occorrerebbe chiarire il significato di “operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi” e, nello specifico, come ciò debba essere applicato in relazione a beni / contenuti e servizi digitali, qualora anch'essi rientrino nella categoria di servizi in questione.

Inoltre, occorre notare che non sempre il prestatore del servizio in questione ha visibilità sulle operazioni di consegna e prestazione di servizi qualora fatte da terzi. Si ritengono, quindi, necessarie indicazioni su come la formula dovrebbe applicarsi nel caso in cui il fornitore di servizi digitali non sia coinvolto nella consegna dei beni o nella fornitura di servizi ma operi come mero intermediario tra utenti che provvedono loro stessi alla consegna dei prodotti o alla fornitura dei servizi.

Anche in questo caso valgono poi le medesime considerazioni fatte al punto che precede. Nello specifico, al numeratore occorrerebbe:

- specificare che trattasi degli utenti coinvolti nella fornitura diretta di beni e servizi di volta in volta facilitata;
- specificare che anche in questo caso si tratta di servizi per cui il prestatore del servizio ha percepito un corrispettivo nel corso del periodo di riferimento. Analogamente, difatti, sembra corretto considerare le predette operazioni ai fini del calcolo esclusivamente qualora ne sia derivato un corrispettivo per il prestatore del servizio. Talune imprese altamente digitalizzate, al fine di attrarre utenti, forniscono i propri servizi gratuitamente. I servizi gratuiti non dovrebbero qualificarsi come “operazioni” ai fini della DST. Similmente, se un utente dovesse semplicemente aggiornare un’applicazione tramite la quale quest’ultimo ottiene servizi digitali, presumibilmente l’aver scaricato l’aggiornamento non dovrebbe integrare il presupposto di “operazione” ai fini della DST.

Al denominatore:

- specificare che trattasi della medesima interfaccia digitale di cui al numeratore onde utilizzare i medesimi parametri di riferimento ai fini del calcolo del coefficiente;
- specificare che anche in questo caso si tratta di operazioni per cui il prestatore del servizio ha percepito un corrispettivo nel corso del periodo di riferimento.

Il rapporto in esame potrebbe, quindi, rappresentarsi come segue (proposte in rosso):

Operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi [o transazioni], realizzate [o intermedie] nell'anno solare, per le quali uno degli utenti dell'interfaccia digitale coinvolto nella fornitura diretta di beni o servizi facilitata dall'interfaccia è localizzato nel territorio dello Stato e per cui il prestatore del servizio ha percepito un corrispettivo nel periodo di riferimento

Totale delle operazioni di consegna beni o prestazioni di servizi [o transazioni] realizzate [o intermedie] nel medesimo periodo tramite la medesima interfaccia, indipendentemente dalla localizzazione degli utenti dell'interfaccia coinvolti nella fornitura diretta di beni o servizi facilitata dall'interfaccia e per cui il prestatore del servizio ha percepito un corrispettivo nel periodo di riferimento

3.7. Calcolo della percentuale di collegamento: interfaccia multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e interagire tra loro - Punto 3.10

Per i servizi digitali riguardanti un'interfaccia digitale multilaterale che permette agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, lo Schema di provvedimento ai fini del calcolo della percentuale di tali servizi riferibile al territorio italiano prevede il seguente rapporto:

Utenti che dispongono di un conto aperto nel territorio dello Stato che consente di accedere a tutti o parte dei servizi disponibili dell'interfaccia e che hanno utilizzato tale interfaccia durante l'anno solare

Gli utenti complessivi che hanno utilizzato tale interfaccia nel medesimo periodo

➤ OSSERVAZIONI

Al riguardo sarebbe opportuno chiarire il significato dell'inciso "l'utente dispone di un conto aperto nel territorio dello Stato" e "che gli consente di accedere all'interfaccia digitale", limitando il significato di detti termini ai casi in cui:

- (i) viene effettuato un pagamento per i servizi a cui l'utente può accedere tramite detto conto e, quindi, il prestatore del servizio ne deriva un corrispettivo. Ciò in

considerazione del fatto che talune piattaforme digitali possono avere diversi tipi di conto o account. Per esempio, vi sono account per i quali l'utente paga un corrispettivo per iscriversi e altri account che, invece, sono gratuiti, al fine di attrarre utenti. Potrebbero esservi casi in cui l'interfaccia digitale multilaterale permetta agli utenti di essere in contatto e interagire a titolo gratuito per la maggior parte di loro e dietro corrispettivo per una ulteriore piccola porzione di utenti. Al riguardo, si raccomanda che gli utenti che non generano ricavi per il fornitore del servizio non siano contati ai fini di cui trattasi;

- (ii) l'utente utilizzi detto conto e acceda all'interfaccia multilaterale mentre è localizzato nel territorio dello Stato. Per gli altri servizi in commento, difatti, si richiede che l'utente sia localizzato nel territorio dello Stato al momento della prestazione del servizio, quale criterio di collegamento con il territorio. Diversamente, nel caso in esame, sembrerebbe sufficiente che il conto sia stato "aperto nel territorio italiano" anche se poi il servizio potrebbe non essere mai stato fruito dall'utente mentre localizzato in Italia. Solitamente, questo tipo di interfacce operano a livello territoriale, considerando la localizzazione degli utenti al fine di creare dei sottogruppi e consentirne l'interazione tra gli utenti rientranti nel sottogruppo. Si pensi ad esempio alle app di incontri, dove l'app tipicamente propone all'utente esclusivamente gli altri utenti presenti entro un certo raggio dal luogo in cui questi si trova. Pertanto, il criterio da tenersi in considerazione dovrebbe essere dove il cliente si trova mentre utilizza l'interfaccia e non tanto dove si trovava (se questo è il senso dell'inciso "conto aperto nel territorio dello Stato") quando ha aperto il proprio account.
- (iii) Qualora non si volesse adottare detto criterio, si dovrebbe quantomeno limitare la definizione a quegli account aperti mentre l'utente era localizzato nel territorio dello Stato dietro pagamento di un corrispettivo al prestatore del servizio digitale.

Come sopra, inoltre, occorrerebbe rendere omogeneo il numeratore e il denominatore del rapporto. Il rapporto potrebbe, quindi, rappresentarsi come segue (proposte in rosso):

Utenti che dispongono di un conto aperto che consente, dietro corrispettivo, di accedere a tutti o parte dei servizi disponibili dell'interfaccia e che hanno utilizzato tale interfaccia durante l'anno solare mentre erano localizzati nel territorio dello Stato

Gli utenti complessivi che dispongono di un conto aperto che consente di accedere, dietro corrispettivo, a tutti o parte dei servizi disponibili dell'interfaccia e che hanno utilizzato tale interfaccia nel periodo di riferimento indipendentemente da dove erano localizzati

Tale approccio sarebbe coerente con la stessa definizione fornita dallo Schema di provvedimento al punto 4.1., ove si dice che “*Un ricavo è imponibile quando il servizio digitale è **fruito da utenti mediante l'utilizzo di un dispositivo localizzato nel territorio nello Stato***” (enfasi aggiunta), dando rilevanza, quindi, alla localizzazione al momento della fruizione del servizio da parte dell'utente.

In alternativa, il rapporto potrebbe essere meglio chiarito quantomeno come segue (proposte in rosso):

*Utenti che dispongono di un conto aperto **mentre erano localizzati nel territorio dello Stato che consente di accedere, dietro corrispettivo, a tutti o parte dei servizi disponibili dell'interfaccia e che hanno utilizzato tale interfaccia durante l'anno solare***

*Gli utenti complessivi **che dispongono di un conto aperto indipendentemente dal luogo in cui erano localizzati al momento dell'apertura del conto che consente di accedere, dietro corrispettivo, a tutti o parte dei servizi disponibili dell'interfaccia e che hanno utilizzato tale interfaccia nel periodo di riferimento***

3.8. Calcolo della percentuale di collegamento: trasmissione dati – Punto 3.11

Per i servizi digitali riguardanti la trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale, lo Schema di provvedimento ai fini del calcolo della percentuale di tali servizi riferibile al territorio italiano prevede il seguente rapporto:

Utenti i cui dati, venduti parzialmente o totalmente e trasmessi nell'anno solare, sono stati generati o raccolti durante la consultazione di un'interfaccia quando erano localizzati nel territorio dello Stato

Gli utenti complessivi che hanno generato tali dati nel medesimo periodo

➤ OSSERVAZIONI

Al riguardo, similmente a quanto sopra osservato in merito agli altri servizi di cui trattasi, sarebbe opportuno attribuire rilevanza esclusivamente alla vendita di dati che ha determinato la

percezione di un corrispettivo per il prestatore del servizio nell'anno d'imposta. Inoltre, sembrerebbe opportuno specificare che la trasmissione a cui bisogna avere riguardo è quella effettuata dal soggetto che si occupa della raccolta dei dati dalla consultazione dell'interfaccia poiché, come si è osservato sopra, nel caso di eventuali cessioni successive i soggetti coinvolti verosimilmente non avranno a disposizione le informazioni necessarie per applicare il rapporto di cui trattasi.

In generale, sembrerebbe opportuno meglio chiarire la necessità di prevedere il riferimento a una vendita "parziale o totale" dei dati raccolti.

Occorrerebbe, infine, rendere più omogeneo il criterio utilizzato per identificare gli utenti da considerare, rispettivamente, al numeratore e al denominatore del rapporto di cui trattasi. Difatti, al numeratore si attribuisce rilevanza all'anno d'imposta in cui i dati sono "venduti e trasmessi". Leggendo tale previsione congiuntamente a quello previsto al punto 4.4, in tema di localizzazione degli utenti, tale interpretazione sembra confermata poiché in tale punto si dice espressamente che i dati relativi all'utente possono essere stati raccolti anche in anni precedenti, collegando, invece, la localizzazione al momento della cessione. Al denominatore, invece, ci si riferisce all'anno in cui i dati sono stati generati.

Il rapporto potrebbe, quindi, rappresentarsi come segue (proposte in rosso):

*Utenti i cui dati sono stati generati o raccolti durante la consultazione di un'interfaccia **digitale** quando erano localizzati nel territorio dello Stato e sono stati trasmessi [in tutto o in parte] a titolo oneroso dal soggetto che ha provveduto a raccogliarli e questi ne ha ritratto un corrispettivo nell'anno solare*

Utenti complessivi i cui dati sono stati generati o raccolti durante la consultazione di un'interfaccia digitale, indipendentemente da dove erano localizzati e sono stati trasmessi [in tutto o in parte] a titolo oneroso dal soggetto che ha provveduto a raccogliarli e questi ne ha ritratto un corrispettivo nell'anno solare

4. Criteri di collegamento con il territorio italiano - Punto 4

4.1. Punto 4.1.

Lo Schema di provvedimento sancisce che “*Un ricavo è imponibile quando il servizio digitale è fruito da utenti mediante l'utilizzo di un dispositivo localizzato nel territorio nello Stato*”.

➤ OSSERVAZIONI

Similmente a quanto sopra osservato in relazione alla definizione di “utente”, non viene preso in considerazione che nel caso dei servizi di pubblicità mirata e di vendita di dati, l'utente non è il fruitore del servizio digitale. In tali casi invero i destinatari del servizio sono rispettivamente gli inserzionisti e i soggetti che acquistano i dati raccolti dagli utenti. Occorrerebbe, quindi, riflettere tale distinzione nella predetta definizione.

Si fornisce di seguito una possibile proposta di modifica del punto in commento (proposte in rosso).

Un ricavo è imponibile quando il servizio digitale di cui, rispettivamente:

- *al punto 1), lett. h), romanino i), è reso quando l'utente accede all'interfaccia digitale, su cui la pubblicità mirata è pubblicata, mediante l'utilizzo di un dispositivo localizzato nel territorio nello Stato;*
- *al punto 1, lett. h) romanino ii), è fruito da utenti mediante l'utilizzo di un dispositivo localizzato nel territorio nello Stato”; e*
- *al punto 1, lett. h) romanino iii), i dati relativi all'utente trasmessi a titolo oneroso sono generati o raccolti dall'utilizzo di un'interfaccia digitale a cui l'utente ha avuto accesso tramite un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato.*

4.2. Criteri di collegamento: pubblicità mirata – Punto 4.2

Lo Schema di provvedimento prevede che per i servizi digitali di cui punto 1, lett. h), romanino i), l'utente si considera localizzato nel territorio dello Stato se la pubblicità figura sul dispositivo dell'utente nel momento in cui il dispositivo è utilizzato nel territorio nello Stato, nell'anno solare, per accedere ad una interfaccia digitale.

➤ OSSERVAZIONI

Sembrerebbe opportuno coordinare tale previsione con quella di cui al punto 3.9 dello Schema di provvedimento per i motivi sopra esposti.

L'utente dovrebbe considerarsi localizzato nel territorio dello Stato se la pubblicità appare [o è pubblicata] sull'interfaccia nel momento in cui l'utente vi accede utilizzando un dispositivo localizzato nel territorio nello Stato, nell'anno solare.

Anche in questo caso dovrebbero considerarsi esclusivamente quei casi in cui la pubblicità che "appare" o è pubblicata sulla piattaforma generi un corrispettivo per il prestatore del servizio.

4.3. Criteri di collegamento: interfaccia digitale multilaterale che facilita la fornitura diretta di beni e servizi – Punto 4.3

Lo Schema di provvedimento prevede che per i servizi digitali di cui al punto 1, lett. h), rom. ii) resi attraverso una interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, l'utente si considera localizzato nel territorio italiano quando ivi utilizza, nell'anno solare, un dispositivo per accedere all'interfaccia digitale e conclude un'operazione corrispondente su tale interfaccia in detto periodo.

➤ OSSERVAZIONI

Coerentemente a quanto osservato in relazione al punto 3.10 dello Schema di provvedimento, occorrerebbe chiarire il significato del termine "operazione" e "conclude un'operazione" al fine di limitare il significato di detto termine ai casi in cui viene effettuato un pagamento.

Al riguardo, anche in coerenza con quanto disposto dal punto 4.2, potrebbe prevedersi che (proposte in rosso):

"l'utente si considera localizzato nel territorio dello Stato quando nell'anno solare accede all'interfaccia digitale multilaterale e fruisce del servizio tramite un dispositivo localizzato in Italia determinando la percezione di un corrispettivo per il prestatore del servizio digitale".

4.4. Criteri di collegamento: interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e interagire tra loro – Punto 4.3

Nel caso in esame, lo Schema di provvedimento prevede che l'utente si considera localizzato nel territorio italiano quando dispone di un conto per la totalità o una parte dell'anno solare che gli consente di accedere all'interfaccia digitale e tale conto è stato aperto utilizzando un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato.

➤ OSSERVAZIONI

Al riguardo si richiamano i commenti effettuati in relazione al punto 3.10 dello Schema di provvedimento, ove si paventa l'opportunità di attribuire rilevanza non tanto al luogo in cui

l'utente si trovava al momento dell'apertura del conto ma al luogo di fruizione del servizio, coerentemente alla definizione fornita al punto 4.2 dello stesso Schema di provvedimento.

Inoltre, si ribadisce, dovrebbe aversi anche in questo caso riguardo ai solo conti che prevedono un pagamento da parte dell'utente ai fini della fruizione del servizio.

Al riguardo, potrebbe prevedersi che (proposte in rosso):

*“l'utente si considera localizzato nel territorio dello Stato quando dispone di un conto per la totalità o una parte dell'anno solare che gli consente di accedere all'interfaccia digitale **previo pagamento di un corrispettivo al prestatore del servizio digitale e, nel medesimo anno solare, accede all'interfaccia digitale multilaterale e fruisce del servizio tramite un dispositivo localizzato in Italia**”.*

4.5. Criteri di collegamento: trasmissione di dati – Punto 4.4

Per i servizi digitali di cui al punto 1, lettera h) iii), l'utente si considera localizzato nel territorio italiano nell'anno solare in cui sono trasmessi i dati dallo stesso generati utilizzando un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato per accedere a una interfaccia digitale nel medesimo anno solare o in periodi precedenti.

➤ OSSERVAZIONI

Al riguardo si potrebbe considerare di modificare il punto in esame come segue (proposte in rosso):

*“l'utente si considera localizzato nel territorio italiano nell'anno solare in cui sono trasmessi **a titolo oneroso i dati relativi all'utente e raccolti o generati durante la consultazione di un interfaccia digitale a cui l'utente ha avuto accesso tramite un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato nel medesimo anno solare o in periodi precedenti**”.*

Anche in questo caso occorrerebbe chiarire che trattasi di trasmissione a titolo oneroso e che il prestatore del servizio deve averne ritratto un corrispettivo nell'anno solare.

4.6. Metodo di localizzazione – Punto 4.5

Secondo lo Schema di provvedimento il dispositivo si considera localizzato nel territorio italiano sulla base dell'indirizzo IP del dispositivo stesso o, in mancanza di questo indirizzo, facendo ricorso ad altro metodo di geolocalizzazione.

➤ OSSERVAZIONI

Il criterio dell'indirizzo IP implica la necessità di raccogliere, conservare, organizzare (e, quindi, in generale “trattare”) dati personali. L'indirizzo IP è, infatti, un'informazione che riguarda una persona fisica identificata o identificabile, quindi qualificabile come dato personale ai sensi del Decreto Legislativo 10 agosto 2018, n. 101 (“GDPR”) e soggetto alla relativa disciplina.

Il trattamento di dati ipotizzato presenta profili di potenziale contrasto con il GDPR in quanto appare in conflitto con i principi che devono regolare il trattamento dei dati personali, tra cui la limitazione del trattamento dei dati in base alla relativa finalità perseguita, il principio di minimizzazione dei dati trattati, l'accuratezza degli stessi.

In base al contenuto del prospetto analitico delle informazioni sui ricavi e sugli elementi quantitativi utilizzati per calcolare l'imposta di cui all'Allegato 1 allo Schema di provvedimento, i dati in questione non devono essere indicati.

Si chiede, quindi, di chiarire se anche tali dati debbano essere conservati ai fini dei successivi controlli. Qualora i fornitori di servizi digitali dovessero essere tenuti alla raccolta e conservazione dei dati relativi agli indirizzi IP ai fini del calcolo dei ricavi imponibili e di possibili attività di verifica da parte dell'amministrazione, tale attività di raccolta richiederebbe il trattamento di una grandissima mole di dati, anche particolarmente invasivi sotto il profilo della privacy, potendo riferirsi alla localizzazione dell'utente in qualsiasi momento. Per garantire la sicurezza, integrità e accuratezza dei dati trattati (come previsto dal GDPR) la conservazione degli stessi richiederebbe notevoli sforzi tecnici ed economici, che potrebbero tradursi in un aggravio di costi che potrebbero potenzialmente poi ricadere sui consumatori finali di tali servizi.

La consultazione con il Garante per la protezione dei dati personali, originariamente prevista dalla norma di cui trattasi, risulterebbe in ogni caso consigliabile.

Segnaliamo, peraltro, che il criterio dell'indirizzo IP potrebbe non essere accurato ai fini dell'individuazione del luogo di fruizione di un servizio digitale, in quanto il dato dell'indirizzo IP può essere modificato o può comparire come diverso dal luogo da cui l'utente effettivamente si connette.

5. Responsabilità dei soggetti passivi - Punto 9

Il punto 7.10 dello Schema di provvedimento prevede che nel caso in cui sia designata una società del gruppo residente o stabilita in Italia al fine di adempiere agli obblighi di cui ai punti 5 e 6, ciascun soggetto passivo dell'imposta trasmette alla società designata i dati da inserire in dichiarazione e le informazioni utilizzate per il calcolo dell'imposta da versare entro i rispettivi

termini di dichiarazione e di versamento. **Ciascuna società designante resta responsabile del corretto assolvimento dell'imposta e degli obblighi dichiarativi.**

Il punto 9.1 prevede che i soggetti residenti nel territorio dello Stato, che alla fine dell'anno solare in cui sono realizzati i ricavi imponibili appartengono allo stesso gruppo dei soggetti passivi non residenti, diversi da quelli stabiliti in uno Stato non collaborativo e privi di una stabile organizzazione in Italia, sono **solidalmente responsabili con questi ultimi per il versamento dell'imposta dovuta.**

➤ OSSERVAZIONI

Si chiede di meglio chiarire come le disposizioni di cui ai punti 7.10 e 9.1 si coordinano tra loro. Sembrerebbe, infatti, che nel caso di designazione per l'adempimento degli obblighi di versamento e dichiarativi di una società residente o stabilita (che sia, quindi, anche soggetto passivo d'imposta), il soggetto residente o stabilito non sia solidamente responsabile con le società designanti ai fini dichiarativi e di assolvimento dell'imposta.

Il punto 9.1 però sembra definire una responsabilità solidale dei soggetti residenti o stabiliti del gruppo che non sono soggetti passivi d'imposta con i soggetti passivi del gruppo non residenti, ma diversi da quelli stabiliti in uno Stato non collaborativo e privi di una stabile organizzazione in Italia. Nonostante il titolo del punto 9 sia rubricato "*Responsabilità del soggetto passivo residente appartenente ad un gruppo*" il linguaggio utilizzato nella previsione di cui al punto 9.1 non precisa che il soggetto di cui trattasi sia anche soggetto passivo d'imposta.

Sembrerebbe, quindi, porsi in capo ad un soggetto che non è tenuto all'assolvimento di qualsivoglia obbligazione ai fini di cui trattasi – non essendo soggetto passivo d'imposta – una responsabilità solidale quando, invece, una simile responsabilità non è posta in capo al soggetto passivo residente che viene designato dalle altre società del gruppo ai fini dell'assolvimento dell'imposta e degli obblighi dichiarativi.

Peraltro, il concetto di responsabilità solidale presuppone che un medesimo rapporto obbligatorio faccia capo ad una pluralità di soggetti e nel caso di solidarietà passiva ciascuno ha l'obbligo di eseguire la prestazione per intero. L'art. 1292 c.c. prevede, difatti, che "*l'obbligazione è in solido quando più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera gli altri; (...).*".

Una responsabilità solidale, quindi, nel caso di specie non risulterebbe applicabile in capo a società residenti del gruppo né laddove siano esse stesse soggetti passivi per la parte concernente altre società del gruppo - perché comunque obbligati a una diversa prestazione anche se

relativa al medesimo tipo d'imposta - né tantomeno nel caso di società che non siano soggetti passivi d'imposta.

Rinnoviamo i nostri ringraziamenti per l'opportunità fornitaci.

Roma, 31 dicembre 2020

dott. Stefano Giuliano



*

Per ogni eventuale informazione o chiarimento Vi preghiamo di contattarci ai seguenti indirizzi email:

dott. Stefano Giuliano

Partner

Email: stefano.giuliano@cms-aacs.com

avv. Valeria Romagnoli

Senior Associate

Email: valeria.romagnoli@cms-aacs.com

dott. Saverio Brocchi

Associate

Email: saverio.brocchi@cms-aacs.com