

Luca Angelone<sup>1</sup>  
Stefano Basso<sup>1</sup>  
Andrea Bitti<sup>1</sup>  
Davide Blevi<sup>2</sup>  
Luca Bosco<sup>1</sup>  
Marcello Braglia<sup>1</sup>  
Raffaele Calabrese<sup>3</sup>  
Paolo Caprotti<sup>1</sup>  
Aldo Castoldi<sup>1</sup>  
Nicola Catucci<sup>3</sup>  
Antonella Cavallaro<sup>1</sup>  
Fabrizio Cavalli<sup>1</sup>  
Alberto Ciocca<sup>1</sup>  
Andrea Ciroi<sup>1</sup>  
Serena Civardi<sup>3</sup>  
Fabio Tullio Coaloa<sup>2</sup>  
Matteo Cornacchia<sup>1</sup>  
Maddalena Costa<sup>1</sup>  
Matteo Costigliolo<sup>1</sup>  
Michele Crispi<sup>1</sup>  
Mario De Biasi<sup>1</sup>  
Alessandra Di Salvo<sup>1</sup>  
Olderigo Fantacci<sup>1</sup>  
Alessandro Fasolino<sup>3</sup>  
Stefano Fedele<sup>2</sup>  
Andrea Ferrari<sup>1</sup>  
Nadia Fontana<sup>1</sup>  
Gian Mario Fulco<sup>4</sup>  
Riccardo Gabrielli<sup>1</sup>  
Pier Paolo Ghetti<sup>1</sup>  
Paolo Ippoliti<sup>1</sup>  
Mauro Lagnese<sup>1</sup>  
Giuseppe Lagrutta<sup>1</sup>  
Gianmaria Leon<sup>1</sup>  
Alessandro Lualdi<sup>1</sup>  
Nadia Magistri<sup>3</sup>  
Andrea Maina<sup>1</sup>  
Lorenzo Marchetto<sup>1</sup>  
Giuseppe Marianetti<sup>1</sup>  
Vito Marraffa<sup>1</sup>  
Marco Mazzetti di Pietralata<sup>1</sup>  
Stefano Mazzotti<sup>1</sup>  
Roberto Monasterolo<sup>1</sup>  
Francesca Muserra<sup>1</sup>  
Giorgio Orlandini<sup>1</sup>  
Antonio Piciocchi<sup>1</sup>  
Luigi Provaggi<sup>1</sup>  
Raffaele Rechi<sup>1</sup>  
Oliver Riccio<sup>1</sup>  
Roberto Rocchi<sup>1</sup>  
Barbara Rossi<sup>1</sup>  
Daniela Rubeo<sup>2</sup>  
Francesco Saltarelli<sup>1</sup>  
Valentina Santini<sup>1</sup>  
Stefano Schiavolotto<sup>1</sup>  
Marco Strafle<sup>1</sup>  
Daniele Terenzi<sup>1</sup>  
Chiara Tomassetti<sup>1</sup>  
Alessio Vagnarelli<sup>2</sup>  
Simone Villigardi<sup>1</sup>  
Ranieri Villa<sup>1</sup>  
Stefano Zambelli<sup>1</sup>  
Marco Ziliotto<sup>1</sup>  
Alessandro Zito<sup>3</sup>

Immacolata Abbamondi<sup>1</sup>  
Simone Arecco<sup>2</sup>  
Andrea Ardo<sup>1</sup>  
Maurizio Bancalari<sup>2</sup>  
Arnaldo Barbaro<sup>1</sup>  
Elena Barbani<sup>1</sup>  
Fabio Barochiere<sup>1</sup>  
Gianmarco Bertorello<sup>1</sup>  
Caterina Besio<sup>1</sup>  
Grazia Biora<sup>1</sup>  
Giorgio Bonanno<sup>2</sup>  
Piero Bonarelli<sup>1</sup>  
Adriana Bonilauri<sup>1</sup>  
Roberto Bottino<sup>1</sup>  
Irene Braida<sup>1</sup>  
Andrea Bravo<sup>1</sup>  
Elisa Brichese<sup>1</sup>  
Rosangela Bruno<sup>3</sup>  
Paolo Bulleri<sup>1</sup>  
Enrico Quinto Calcagnile<sup>2</sup>  
Enrico Canini<sup>1</sup>  
Elena Cardani<sup>1</sup>  
Claudio Carrara<sup>1</sup>  
Claudio Castellani<sup>1</sup>  
Daniele Cazzulani<sup>1</sup>  
Pietro Celsiuro<sup>1</sup>  
Eleonora Celli<sup>1</sup>  
Elisa Cerreto<sup>1</sup>  
Michele Ciavotta<sup>1</sup>  
Francesco Cjenti<sup>3</sup>  
Mara Ciriani<sup>1</sup>  
Raffaele Cirinello<sup>2</sup>  
Pasquale Colaci<sup>1</sup>  
Claudio Corcooglioni<sup>3</sup>  
Maria Cristina Corno<sup>1</sup>  
Tiziana Creta<sup>1</sup>  
Francesco Crotti<sup>1</sup>  
Sara Crovetto<sup>1</sup>  
Antonio Cuda<sup>1</sup>  
Giorgio Alberto D'Addato<sup>1</sup>  
Simona De Gaetani<sup>1</sup>  
Giovangiuseppe De Luca<sup>1</sup>  
Fabio De Marinis<sup>1</sup>  
Chiara Demarco<sup>1</sup>

Laura Demurtas<sup>1</sup>  
Mauro Dessi<sup>1</sup>  
Silvia Di Florio<sup>1</sup>  
Monica Di Lascio<sup>1</sup>  
Lorella Di Paolantonio<sup>1</sup>  
Walter Di Rosa<sup>1</sup>  
Roberto Famà<sup>1</sup>  
Elia Fausti<sup>1</sup>  
Niccolò Alessandro Fava<sup>2</sup>  
Emma Ferrara<sup>1</sup>  
Sabrina Ferrazza<sup>3</sup>  
Pamela Yanina Floriani<sup>1</sup>  
Giovanni Galafassi<sup>1</sup>  
Filippo Galavotti<sup>1</sup>  
Annalisa Gandolfi<sup>1</sup>  
Paolo Garbarini<sup>1</sup>  
Federica Gardano<sup>2</sup>  
Laura Gialloredo<sup>2</sup>  
Ilaria Giannone<sup>1</sup>  
Giuseppe Giordano<sup>1</sup>  
Sarah Giuliano<sup>1</sup>  
Lorenzo Gobbi<sup>1</sup>  
Camilla Golzi<sup>1</sup>  
Stefania Grosso<sup>2</sup>  
Francesco Guidi<sup>1</sup>  
Emanuele Innocenzi<sup>1</sup>  
Cristoforo Kellandi<sup>1</sup>  
Ettore Laborante<sup>1</sup>  
Valentina Lamperti<sup>1</sup>  
Cristina Lavezzari<sup>1</sup>  
Stefano Lavore<sup>3</sup>  
Paolo Lombardo<sup>2</sup>  
Vincenzo Daniel Lupo<sup>3</sup>  
Laura Macrelli<sup>1</sup>  
Veronica Maestroni<sup>1</sup>  
Georgia Manuelli<sup>1</sup>  
Alessandro Marino<sup>1</sup>  
Cristina Martello<sup>3</sup>  
Margherita Masnata<sup>3</sup>  
Francesco Mattiolo<sup>1</sup>  
Gregorio Mazza<sup>1</sup>  
Laura Michini<sup>1</sup>  
Luca Nobile<sup>1</sup>  
Alessio Paditi<sup>1</sup>  
Francesco Maria Paggini<sup>3</sup>  
Andrea Paoletti<sup>1</sup>  
Anna Parini<sup>1</sup>  
Elisa Pasqui<sup>1</sup>  
Giulia Pasquini<sup>2</sup>  
Anna Rita Pentuzzi<sup>1</sup>  
Andrea Pericci<sup>1</sup>  
Giulia Persico<sup>2</sup>  
Veronica Petrucci<sup>1</sup>  
Marco Peveri<sup>1</sup>  
Alexandra Pica<sup>1</sup>  
Andrea Ponti<sup>1</sup>  
Michele Rainone<sup>1</sup>  
Giuseppe Ricco<sup>2</sup>  
Fabio Riva<sup>1</sup>  
Carlo Rolandi<sup>1</sup>  
Domenico Russo<sup>3</sup>  
Francesca Salvatori<sup>1</sup>  
Luca Santoro Pico<sup>2</sup>  
Fabrizio Saveri<sup>1</sup>  
Vanessa Savini<sup>2</sup>  
Azzurra Sestito<sup>1</sup>  
Luciano Angelino Siciliano<sup>1</sup>  
Angelo Spagnolo<sup>1</sup>  
Gabriella Strano<sup>1</sup>  
Andrea Tancredi<sup>1</sup>  
Fabio Tarsia<sup>1</sup>  
Manuele Tinè<sup>1</sup>  
Donatella Tomasiello<sup>1</sup>  
Michele Torroni<sup>1</sup>  
Gianluca Trappolini<sup>1</sup>  
Francesco Trivisano<sup>1</sup>  
Fabio Vignale<sup>1</sup>  
Francesco Vitagli<sup>1</sup>  
Enna Volkova<sup>1</sup>  
Enrico Zennaro<sup>3</sup>  
Maura Zucco Alberto<sup>6</sup>

Giampaolo Chinappi<sup>1</sup>  
Eugenio della Valle<sup>1</sup>  
Amedeo Domanti<sup>1</sup>  
Carlo Dragani<sup>1</sup>  
Luigi Jemoli<sup>1</sup>  
Luca Melandri<sup>1</sup>  
Luca Miele<sup>1</sup>  
Emmanuel Orlando<sup>2</sup>  
Francesco Pedrotti<sup>1</sup>  
Attilio Pelosi<sup>1</sup>  
Antonio Petrillo<sup>1</sup>  
Natasha Reuta<sup>1</sup>  
Guerino Russetti<sup>1</sup>  
Alessandro Sura<sup>1</sup>

30 dicembre 2020

## DST – Provvedimento attuativo – Consultazione pubblica

STS-Deloitte (di seguito semplicemente “STS”) ringrazia l’Agenzia delle entrate per la possibilità di commentare e fornire osservazioni circa la bozza di provvedimento avente ad oggetto “*Imposta sui servizi digitali di cui all’articolo 1, commi da 35 a 50 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, modificata dall’articolo 1, comma 678 della legge 27 dicembre 2019, n. 160. Modalità applicative*” (di seguito semplicemente “Provvedimento”).

### 1. Considerazioni di carattere generale in merito all’opportunità di garantire mitigazioni delle sanzioni irrogabili a fronte di errori od omissioni ricadenti nella prima fase di applicazione dell’imposta sui servizi digitali e spunti di riflessione sulla gestione della specifica compliance.

Le imminenti scadenze degli adempimenti relativi al 2020 (a partire dal pagamento e dalla presentazione della relativa dichiarazione) dell’imposta sui servizi digitali (qui di seguito semplicemente “DST”) ci spingono a concentrare, *in primis*, i nostri commenti sul tema della difficoltà da parte degli operatori economici interessati da questa disciplina a correttamente determinare gli importi dovuti. Non può sfuggire, infatti, la notevole complessità tecnica sottostante, che impone agli operatori la conseguente modifica, o molto più probabilmente, l’introduzione di nuove articolate procedure informatiche finalizzate alla raccolta di tutte le informazioni necessarie per procedere alla quantificazione delle variabili che sono alla base delle formule individuate dal legislatore.

La sopracitata complessità tecnica deve naturalmente anche confrontarsi con l’obiettivo incertezza che tutti gli operatori soggetti alla DST debbono affrontare al fine di individuare se

1. Dottore Commercialista e Revisore Legale
2. Avvocato
3. Dottore Commercialista
4. Revisore Legale
5. Consulente del Lavoro
6. Avvocato e Cassazionista
7. Doganista

Bari Bologna Catania Firenze Genova Milano Napoli Padova Parma Roma Torino Treviso Varese  
Sede Legale: Via Tortona, 25 – 20144 Milano | Capitale Sociale: sottoscritto e versato per Euro € 18.700,00 – deliberato per Euro € 24.200,00  
Codice Fiscale/Registro delle Imprese Milano n. 10581800967 - R.E.A. Milano n. 2543103 | Partita IVA: IT 10581800967

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata (“DTTL”), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche “Deloitte Global”) non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l’Informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all’indirizzo [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

La presente comunicazione è stata predisposta dallo Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. esclusivamente per le finalità in essa indicate e sulla base delle informazioni che sono state ad esso rese disponibili. Essa, nel rispetto della normativa applicabile, non comporta per lo Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l., alcuna assunzione di responsabilità, diretta o indiretta, diversa o ulteriore a quanto concordato nell’ambito dell’eventuale assunzione di un incarico professionale da parte dello Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.. Nell’ambito dello svolgimento della propria attività di consulenza professionale, lo Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l. conserva in ogni caso la facoltà di riconsiderare in ogni momento la posizione espressa nella presente comunicazione ovvero di distanziarsi in particolare qualora mutino le circostanze che l’hanno determinata ovvero vengano meno i presupposti sulla cui base è stata predisposta.  
© Studio Tributario e Societario – Deloitte Società tra Professionisti S.r.l.

effettivamente le attività poste in essere ricadano o meno tra i c.d. servizi digitali rilevanti ai fini della DST medesima.

Ebbene, a noi sembra che queste obiettive premesse, nella prospettiva del rapporto di buona fede e correttezza intercorrente tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente, soprattutto in una situazione di così elevata incertezza accompagnata da una tempistica alquanto sfidante, debbano essere valutate con grande attenzione dal punto di vista del regime sanzionatorio.

A titolo esemplificativo, si menzionano alcune possibili soluzioni operative, a partire dalla non applicazione di sanzioni qualora l'adempimento intervenga entro un determinato termine dalla scadenza originaria o dalla possibilità di eseguire dei "ravvedimenti operosi" a condizione di eccezionale favore. Se tali misure ci paiono opportune soprattutto in relazione ai prossimi adempimenti in scadenza, altri accorgimenti sembrano meritevoli di considerazioni. Ci riferiamo, per esempio, alla possibilità di avere accesso ad un regime di "*penalty protection*", che ha già trovato cittadinanza in altri istituti che sono tipici di contesti multinazionali, operazioni *cross-border* e significative complessità tecniche (transfer pricing-patent box). Ci pare, infatti, che anche questo "ambito" si presti a tale possibilità, garantendo contestualmente quegli obiettivi di trasparenza che rappresentano uno dei pilastri del progetto BEPS, ma anche la giusta attenzione per quella forma di "*cooperative compliance*" che dovrà sempre di più permeare i rapporti tra l'amministrazione finanziaria ed i contribuenti, al fine anche di garantire la c.d. "*tax sustainability*". Questa possibilità potrebbe svilupparsi partendo, per esempio, dalla "nota esplicativa delle informazioni sui ricavi e sugli elementi quantitativi utilizzati per calcolare l'imposta".

Accanto a tutto ciò, ci sembra opportuno anche trovare delle forme di "dialogo" tra l'amministrazione ed i contribuenti per poter discutere e risolvere i dubbi che inevitabilmente gli operatori dovranno affrontare. Riteniamo, infatti, che queste forme di "dialogo", magari traendo spunto dalle prassi attualmente vigenti nell'ambito per esempio delle c.d. procedure di *ruling*, siano sempre più necessarie, soprattutto analizzando quanto sta emergendo nelle iniziative OCSE c.d. "pillar 1 & 2" ove emerge sempre più impellente la necessità di evitare eccessivi oneri per i soggetti coinvolti ovvero l'identificazione di procedure che mirino a mitigare in modo significativo le controversie che potrebbero nascere.

## 2. Proposte per un miglioramento ed una maggiore chiarezza della disciplina della DST così come delineata dal Provvedimento

Stante quanto evidenziato al paragrafo precedente, si propongono di seguito, sotto forma di *bullet point*, alcuni spunti a nostro avviso utili per un miglioramento della disciplina complessiva quale emerge dal Provvedimento:

- 1) Il Provvedimento non fornisce una chiara definizione di "ricavi", né con riferimento alla grandezza che si deve avere a riferimento per verificare il

superamento delle “soglie di rilevanza” che qualificano i “soggetti passivi dell’imposta” ai sensi del punto 1, lett. b) del Provvedimento, né in relazione ai “ricavi rilevanti” cui commisurare la base imponibile della DST ai sensi del punto 3 del Provvedimento. Non essendo data tale definizione, non è quindi indicata neppure la composizione dei “ricavi” stessi, ed in particolare non è specificato se all’interno di tale voce debbano includersi anche componenti e/o proventi di natura straordinaria e finanziaria eventualmente conseguiti dal “soggetto passivo dell’imposta” (sempre al fine di verificare il superamento delle soglie recate dal punto 1, lett. b) del Provvedimento), ovvero correlati ai servizi rilevanti per l’applicazione dell’imposta (al fine di calcolare la base imponibile della DST ai sensi del punto 3 del Provvedimento). Sarebbe, quindi, auspicabile l’inserimento nel testo del Provvedimento di opportune precisazioni a tal riguardo.

- 2) Il Provvedimento prevede l’applicazione dell’imposta ai ricavi imponibili realizzati nel corso dell’anno solare dovendosi aver riguardo a tal fine ai corrispettivi riscossi nel medesimo periodo d’imposta (punto 3.1). L’imputazione temporale è dunque basata sul **criterio di cassa**, come del resto avviene per l’accertamento del superamento delle soglie dimensionali di cui all’art. 1, comma 36, L. n. 145/2018. Ciò determina la necessità di una riclassificazione del consolidato e dei bilanci separati con oneri di *compliance* eccessivi. Si potrebbe alternativamente prevedere che i ricavi rilevanti per il superamento di dette soglie “dimensionali” nonché quelli tassabili in un dato periodo siano quelli risultanti dal bilancio consolidato. In tale ipotesi, sarebbe opportuno:
  - a. prevedere specifiche regole di coordinamento per le società con esercizio non coincidente con l’anno solare, in quanto la DST sarebbe comunque dovuta per anni solari;
  - b. inserire una definizione *ad hoc* di “bilancio consolidato” eventualmente mutuata dall’art. 1, numero 14, del Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 23 febbraio 2017 in materia di *country by country reporting*.
- 3) Con riferimento alla determinazione del volume di ricavi rilevanti per il superamento delle soglie dimensionali e nello specifico nel caso di società capogruppo che redige il bilancio consolidato in valuta diversa dall’Euro, sarebbe auspicabile fare salvo quanto già previsto in tema di ricavi tassabili di cui al punto 8.4 del Provvedimento e dall’art. 1, comma 44-*bis*, L. 145/2018, secondo cui, in caso di somme riscosse in valuta differente dall’Euro, la conversione debba avvenire applicando “*l’ultimo tasso di cambio pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell’Unione europea, noto il primo giorno del mese nel corso del quale le somme sono incassate*”.
- 4) Il Provvedimento nulla dice con riferimento al corretto assolvimento dell’imposta o agli obblighi di *reporting* nel caso di operazioni di acquisizione avvenute in corso d’anno ed in particolare alle implicazioni che ne derivano per la determinazione del volume di ricavi (consolidati) rilevanti per l’applicazione dell’imposta. In linea generale, sarebbe auspicabile meglio chiarire il concetto di Gruppo. Si pensi, ad esempio, ad una società acquisita in corso d’anno da un gruppo già soggetto alla

DST, ci si chiede se la neo-acquisita società possa designare la società già designata dal nuovo gruppo di appartenenza per l'assolvimento degli obblighi di pagamento e dichiarativi.

- 5) La definizione di ricavi tassabili di cui al punto 3.2 del Provvedimento comporta per i gestori delle piattaforme digitali multilaterali che remunerano i propri partner commerciali sulla base di meccanismi di *revenue-sharing* rischi di imposizioni ingiustificate sotto il profilo della capacità contributiva (nella prospettiva della ragionevolezza). Poiché, infatti, i ricavi imponibili sono assunti al lordo dei costi sostenuti per la fornitura dei servizi digitali, ciò significa che l'imposta si applica alle commissioni pagate ai suddetti gestori al lordo di ciò che gli stessi girano ai propri partner (linee aeree, siti specializzati nella gestione di viaggi etc. che con banner indirizzano gli utenti verso la piattaforma digitale multilaterale). Di qui l'eventuale proposta di modifica della disciplina nel senso di tassare le commissioni al netto di ciò che si rigira ai partner.
- 6) L'attuale disciplina della DST quale risultante dal Provvedimento e dalla legge istitutiva rischia di determinare casi di doppia imposizione dei medesimi ricavi in ragione della interconnessione dei *business model* digitali. Si pensi ad esempio al caso di un'agenzia *online* di viaggi o prenotazione alloggi la quale paga altri operatori delle *web fees* per il *web marketing*. Queste *fee* sono tassate al lordo ai fini DST, così come sono tassati al lordo i ricavi che l'operatore riscuote in relazione alle prenotazioni delle *accomodation* effettuate tramite il proprio sito. Anche qui si potrebbe pensare ad una tassazione dei ricavi al netto delle *fee* pagate ad altra *taxable person*.
- 7) Quanto alla “**pubblicità mirata**”, il Provvedimento la definisce come quella che si articola in messaggi pubblicitari collocati sull'interfaccia digitale in funzione del comportamento dell'utente, della sua profilazione (v. punti 1k) e 3.9); ne dovrebbe conseguire l'esclusione dall'orbita applicativa dell'imposta del c.d. *display advertising* e della pubblicità statica. Una conferma espressa in tal senso nel Provvedimento sarebbe probabilmente opportuna.
- 8) In ogni caso il Provvedimento parrebbe ampliare illegittimamente il presupposto dell'imposta di cui all'art. 1, comma 37(a) della legge istitutiva laddove definisce la **veicolazione della pubblicità mirata** il “servizio specifico delle piattaforme web che trasferiscono su siti di terzi o **ospitano** pubblicità mirata”: l'ospitare pubblicità mirata pare in effetti una forzatura rispetto alla mera veicolazione ed un provvedimento ministeriale non dovrebbe poter ampliare il presupposto del tributo.
- 9) Quanto al servizio consistente nella **trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale**, parrebbe una lettura conforme al Considerando 17 della proposta di direttiva da cui trae origine la disciplina della DST italiana (COM (2018) 148 final del 21 marzo 2018), secondo i primi commentatori del Provvedimento, quella per cui l'unica trasmissione che rileva è

quella a titolo oneroso effettuata dal soggetto titolare dell'interfaccia attraverso la cui consultazione si realizza la raccolta di dati per la successiva trasmissione e non anche le trasmissioni successive posto che i soggetti che effettuano tali trasmissioni potrebbero non avere le informazioni necessarie per determinare la percentuale di imponibilità dei ricavi. Se tale lettura dovesse essere corretta, si renderebbe quindi opportuno esplicitare che i servizi digitali consistenti nella trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale (di cui all'art. 1, comma 37, lett. c), L. n. 145/2018) rilevano ai fini della DST solo se:

- a. la "trasmissione" avviene a seguito della cessione della "proprietà" del dato – così come parrebbe ricavarsi dalla formulazione del punto 3.11 del Provvedimento, laddove si fa riferimento a dati "*venduti parzialmente o totalmente e trasmessi*" – e non a fronte della concessione del diritto di sfruttamento dello stesso;
- b. la vendita e la trasmissione del dato avviene da parte del soggetto titolare dell'interfaccia che ha svolto la funzione di veicolo di raccolta del dato, non rivelando quindi la trasmissione realizzata da altri soggetti.

10) Non chiara è la disciplina della DST quanto al caso del "***buyer-reseller model***". Nel comma 37(b) dell'art. 1 della legge istitutiva della DST si prevede che siano tassabili i servizi consistenti nella "*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*" e da tale previsione parrebbe evincersi l'esclusione del *business model* in questione dal campo di applicazione dell'imposta. Ed invero, il Provvedimento definisce l'interfaccia digitale multilaterale come "*qualsiasi software, compresi i siti web o parte di essi e le applicazioni, anche mobile, accessibili agli utenti, attraverso cui questi ultimi possono caricare e condividere contenuto digitale con altri utenti, facilitando le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi **direttamente tra i medesimi***". Orbene, quest'ultimo inciso depone nel senso di ricomprendere nell'orbita applicativa dell'imposta solo l'interfaccia multilaterale che consente agli utenti di concludere contratti tra di loro e non già con il gestore dell'interfaccia. Occorre inoltre considerare che in un modello *buyer/reseller* l'impresa digitale, essendo parte della transazione con il cliente finale, ha la responsabilità del servizio fornito e sopporta i rischi derivanti dai reclami dei clienti quanto ad esempio alla scarsa qualità del servizio. Diversamente, in un modello *agency*, l'impresa digitale non assume alcun rischio con riferimento al servizio fornito. Sarebbe dunque auspicabile un chiarimento espresso nel senso della esclusione dall'orbita applicativa della DST dei servizi resi nell'ambito di un modello *buyer/reseller*.

11) Qualche dubbio si pone anche in relazione al calcolo del c.d. **nexus ratio** di cui al punto 3.10 del Provvedimento laddove si fa riferimento, per i servizi di cui al comma 37(b) sopra citato, alle "*operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi, **realizzate** nell'anno solare ...*". Che vuol dire "realizzate"? Una lettura potrebbe

essere quella per cui la realizzazione la si ha nel momento in cui il soggetto passivo matura il diritto a ricevere la *fee* per il servizio fornito. Ma il punto meriterebbe una presa di posizione esplicita.

- 12) Come ancora rilevato dai primi commentatori del Provvedimento, non è chiaro quanto alla localizzazione dei ricavi relativi ai servizi di cui al comma 37(b) dell'art. 1 della legge istitutiva della DST nel caso di messa a disposizione di interfacce che agevolano gli scambi, se la localizzazione debba essere individuata per ogni singola consegna oppure se un singolo ordine localizzato nel territorio dello Stato attragga nel numeratore anche tutte le ulteriori consegne fatte al medesimo utente, ancorché la conclusione dello scambio non abbia implicato l'uso di un dispositivo localizzato. Anche qui un chiarimento esplicito nel Provvedimento sarebbe auspicabile.
- 13) In linea con quanto sopra, al punto 4.5 de Provvedimento, non è chiaro, infine, quali possano essere gli ulteriori sistemi di geo-localizzazione del dispositivo oltre l'indirizzo di protocollo internet (IP). Il contribuente potrebbe non avere la disponibilità di tale informazione, quindi ci si chiede se l'account italiano della propria carta di credito possa essere un valido e sostitutivo mezzo di localizzazione o quanto meno sarebbe auspicabile prevedere un elenco, più o meno esaustivo, di "metodi" di localizzazione alternativi.

\*\*\*\*\*