

Proposta di Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea COM(2018) 147.

- A.** La proposta di direttiva COM(2018) 147 (di seguito la "**Proposta**") persegue l'obiettivo di modificare l'attuale concetto di stabile organizzazione introducendo nell'ordinamento comunitario un nesso imponibile per le imprese "digitali" che hanno una significativa presenza commerciale non fisica e che operano a livello transfrontaliero.

La Proposta mira, inoltre, ad introdurre precise regole da osservare per l'attribuzione degli utili alle stabili organizzazioni di un'impresa "digitale", in considerazione del valore generato da modelli d'impresa basati sullo sfruttamento di beni immateriali.

In maggior dettaglio, l'obiettivo è quello di ampliare il concetto di stabile organizzazione, applicabile ai fini delle imposte dirette, per includere la "presenza digitale significativa", che si considera esistere in uno Stato membro al ricorrere di determinate condizioni.

Queste ultime, nello specifico, sono informate a soglie parametrizzate (i) ai ricavi ottenuti dalla fornitura di "servizi digitali", (ii) al numero di utenti e (iii) al numero di contratti commerciali conclusi per la fornitura di "servizi digitali".

Circa l'attribuzione degli utili, la Proposta intende rifarsi al c.d. "Authorized OECD Approach" considerando quali funzioni economicamente rilevanti, ai fini dell'attribuzione di funzioni e rischi, talune attività connesse al mantenimento e allo sfruttamento dei beni immateriali.

Ciò premesso, si ritiene innanzitutto doveroso esprimere il più vivo apprezzamento per l'opportunità che ci viene accordata di formulare commenti in merito alla Proposta in esame.

Siamo lieti di poter fornire al riguardo alcune preliminari osservazioni nell'auspicio di poter contribuire a rendere la Proposta in esame efficace e coerente con il contesto normativo vigente a livello nazionale e internazionale.

B. Considerando da 1 a 4.

Riteniamo innanzitutto opportuno condividere un'osservazione in merito al perimetro di applicazione della Proposta.

Se da una parte, infatti, è condivisibile la necessità di *"trovare soluzioni atte a garantire un'equa ed efficace tassazione delle imprese digitali"*, d'altra parte, non appare efficiente né equo adottare una soluzione che, per sua natura, non può trovare applicazione nei confronti di Paesi terzi con i quali gli Stati membri hanno concluso convenzioni dirette a evitare la doppia imposizione che non prevedono una disposizione simile a quella in oggetto.

Ci parrebbe, pertanto, che la Proposta, qualora recepita, potrebbe ledere il principio di libera concorrenza in quanto si renderebbe applicabile esclusivamente nei confronti degli operatori digitali con strutture organizzative "pesanti" in almeno uno degli Stati membri.

Viceversa qualora i servizi digitali fossero prestati direttamente da uno Stato extraeuropeo sul mercato Unionale, il nesso imponibile rappresentato dalla significativa presenza digitale non potrebbe trovare applicazione.

In ultima istanza la Proposta potrebbe quindi portare ad una situazione di svantaggio competitivo per le imprese "digitali" europee, che sarebbero le uniche attratte nell'ambito di applicazione della Proposta.

C. Articolo 3, paragrafo 1, numero (5).

"(5) "servizi digitali": i servizi forniti attraverso internet o una rete elettronica, la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata e richiede un intervento umano minimo, impossibili da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione, e segnatamente:

a) la fornitura di prodotti digitali in generale, compresi software, loro modifiche e aggiornamenti;

b) i servizi che veicolano o supportano la presenza di un'azienda o di un privato su una rete elettronica, quali un sito o una pagina web;

c) i servizi automaticamente generati da un computer attraverso internet o una rete elettronica, in risposta a dati specifici immessi dal destinatario;

d) la concessione, a titolo oneroso, del diritto di mettere in vendita un bene o un servizio su un sito internet che operi come mercato online, in cui i potenziali acquirenti fanno offerte attraverso un procedimento automatizzato e in cui le parti sono avvertite di una vendita attraverso posta elettronica generata automaticamente da un computer;

e) le offerte forfettarie di servizi internet (Internet service packages, ISP) nelle quali la componente delle telecomunicazioni costituisce un elemento accessorio e subordinato (in altre parole, il forfait va oltre il semplice accesso a internet e comprende altri elementi, quali pagine con contenuto che danno accesso a notizie di attualità, informazioni meteorologiche o turistiche, spazi di gioco, hosting di siti, accessi a dibattiti online, o qualsiasi altro elemento simile);

f) i servizi elencati nell'allegato II".

L'articolo 3 prevede, tra l'altro, che per "servizi digitali" debbano intendersi tutti quei servizi la cui prestazione (i) è essenzialmente automatizzata, (ii) richiede un intervento umano minimo e (iii) è

impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione.

Appare tuttavia che le tre caratteristiche esposte siano delineate da confini incerti; è pertanto apprezzabile lo sforzo compiuto dalla Proposta di enucleare in via puntuale, mediante un'elencazione che sembrerebbe tassativa, le fattispecie interessate.

Riteniamo che un simile approccio, che costituisce senza dubbio l'individuazione di un primo apprezzabile punto di partenza, richieda tuttavia un ulteriore sforzo definitorio.

Con riferimento alla lettera a), non risulta infatti chiaro quale sia l'ambito applicativo del concetto di "prodotti digitali". Sarebbe dunque probabilmente opportuno inserire nell'ambito dell'articolo 3 un'ulteriore definizione atta a consentire la puntuale identificazione di quali siano i "prodotti digitali" la cui fornitura costituisce un servizio digitale.

A questo riguardo, potrebbe essere valutato l'inserimento di un ulteriore allegato contenente la lista dei prodotti considerati "digitali" ai fini della presente Proposta. Allegato che - data la "vivacità" del settore in questione - potrebbe essere oggetto di aggiornamento periodico.

D. Articolo 4.

Paragrafo 1.

"Ai fini dell'imposta sulle società, si considera che sussista una stabile organizzazione se esiste una presenza digitale significativa attraverso la quale è esercitata, in tutto o in parte, un'attività".

Appare opportuno osservare che l'implementazione di regole stringenti oggi potrebbe portare alla loro stessa inefficacia domani. Infatti, a causa delle costanti innovazioni tecnologiche che connotano il

settore digitale, limiti e soglie potrebbero rivelarsi presto inadeguati a perseguire l'obiettivo prefissato e non più coerenti con la stessa ratio della Proposta.

Alla luce di ciò riterremmo necessario riconsiderare il nesso imponibile proposto (*"la presenza digitale significativa attraverso la quale è esercitata, in tutto o in parte, un'attività"*).

Si vuole osservare, in specie, come le condizioni individuate per l'esistenza di una presenza digitale significativa possono risultare eccessivamente complesse nella loro applicazione pratica. È fatto noto, del resto, che i modelli di *business* digitali si caratterizzano per una forte eterogeneità, dovendosi ritenere indubbiamente molto difficile, se non impossibile, creare delle forme di tipizzazione con certezze attendibili.

Potrebbe dunque essere ragionevole introdurre un nesso imponibile alternativo, basato non già sull'esercizio di un'attività, bensì sulla creazione di valore nello Stato membro.

Paragrafo 3.

"Si considera che esista una "presenza digitale significativa" in uno Stato membro nel corso di un periodo d'imposta se l'attività svolta attraverso di essa consiste interamente o in parte nella fornitura di servizi digitali tramite un'interfaccia digitale e se sono soddisfatte una o più delle seguenti condizioni per quanto riguarda la fornitura di tali servizi da parte dell'entità che esercita l'attività, considerata congiuntamente alla fornitura di tali servizi tramite un'interfaccia digitale da parte di ciascuna delle imprese associate di tale entità a livello aggregato:

a) la parte dei ricavi totali ottenuti nel corso di tale periodo d'imposta e derivanti dalla fornitura di tali servizi digitali a utenti situati nello Stato membro considerato nel corso di detto periodo d'imposta è superiore a 7 000 000 EUR;

b) il numero di utenti di uno o più di tali servizi digitali che sono situati nello Stato membro considerato nel corso di tale periodo d'imposta è superiore a 100 000;

c) il numero di contratti commerciali per la fornitura di servizi digitali che sono conclusi nel corso di tale periodo d'imposta da parte di utenti situati nello Stato membro considerato è superiore a 3 000".

Fermo restando quanto osservato "supra" in merito sia all'opportunità di rivedere il concetto di nesso imponibile, sia all'oggettiva difficoltà di tipizzare le fattispecie digitali rilevanti, riteniamo opportuno svolgere alcune considerazioni circa le condizioni fissate dalla Proposta per l'individuazione di una presenza digitale significativa.

In maggior dettaglio, il paragrafo 3 individua tre indicatori alternativi basati:

i) sulla parte dei ricavi totali derivanti dalla fornitura di servizi digitali a utenti situati nello Stato membro considerato che devono essere superiori a 7 milioni di euro;

ii) sul numero di utenti situati nello Stato membro che devono essere superiori a 100 000;

iii) sul numero di contratti commerciali per la fornitura di servizi digitali conclusi nello Stato membro che devono essere superiori a 3 000.

Quanto previsto sub i) appare in linea con l'intento della Proposta di fissare soglie sufficientemente elevate in modo da escludere i casi di minima significatività che, per ragioni di opportunità, non devono essere interessati dall'ambito applicativo della Proposta.

Resterebbe tuttavia da comprendere sulla base di quali valutazioni si sia giunti a fissare la predetta

soglia in euro 7 milioni. Del pari, sarebbe utile conoscere anche le valutazioni sottese all'introduzione delle ulteriori soglie quantitative che fanno riferimento al numero di utenti e al numero di contratti commerciali.

Si ritiene che un intervento chiarificatorio in merito potrebbe trovare adeguata illustrazione nei considerando della Proposta.

Circa il punto ii) riteniamo che la soglia minima di 100 000 utenti debba riferirsi esclusivamente agli utenti "attivi". Dovrebbe infatti risultare condivisibile che il mero utilizzo "passivo" di una piattaforma digitale non sia da considerare quale elemento in grado di attribuire potestà impositiva alla data giurisdizione. Di norma, infatti, solo la partecipazione attiva può permettere - ad esempio - di creare valore per gli altri utenti e di aumentare quello complessivo del servizio offerto.

Circa il punto iii) riteniamo che la formulazione attuale potrebbe portare a conseguenze non coerenti con l'intento della Proposta, ossia di escludere le piccole realtà imprenditoriali dall'ambito soggettivo di applicazione delle medesime.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui il numero di contratti commerciali conclusi da una impresa digitale in uno Stato membro sia pari a 3100 e il relativo valore unitario di tali contratti sia pari ad 1 euro.

Nel caso appena esposto, si riscontrerebbe una presenza digitale significativa a fronte di contratti conclusi per un ammontare complessivo pari a soli euro 3100. Potrebbe quindi rivelarsi opportuno individuare un controvalore minimo dei contratti conclusi al fine di limitare la presenza digitale significativa solo a casi più rilevanti.

Resterebbe, da ultimo, da valutare l'opportunità di prevedere che l'applicazione delle suddette soglie debba ricorrere in via congiunta e non soltanto in via alternativa.

Paragrafo 6.

"Lo Stato membro in cui è utilizzato un dispositivo dell'utente è determinato con riferimento all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo o, se più accurato, a qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione".

La Proposta prevede che il criterio di territorialità, necessario per individuare lo Stato membro in cui è situato l'utente, sia individuato nel luogo in cui quest'ultimo, tramite un proprio dispositivo, utilizza il servizio digitale; questo luogo deve essere individuato mediante l'indirizzo di protocollo internet (IP) dell'utente oppure, se più attendibile, attraverso qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione.

Emergono, a tal proposito, alcuni aspetti che meritano qualche riflessione:

(i) in primo luogo si prende atto del fatto che venga attribuita rilevanza giuridica ad un elemento, quale è l'indirizzo IP. In alternativa la Proposta indica come altro criterio di individuazione del luogo di imposizione *"qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione, se più attendibile"*.

Ci pare tuttavia che si tratti a prima vista di elementi la cui corretta identificazione potrebbe essere piuttosto incerta, oltre che demandata all'applicazione di tecnologie i cui risvolti applicativi mirano generalmente ad intercettare esigenze e presupposti ben diversi. Sotto diverso profilo, non è dato valutare se l'utilizzo di un simile criterio di territorialità imponga agli utenti di far conoscere la propria posizione ogni qual volta si colleghino a una piattaforma digitale attraverso cui è veicolato il servizio digitale (obbligo che, ad oggi non sussiste, in quanto gli utenti possono gestire - se non addirittura escludere totalmente - le informazioni da trasmettere alle piattaforme digitali circa la propria geoposizione);

(ii) un'ulteriore questione attiene ai soggetti deputati al controllo ed alla gestione dei dati

relativi all'indirizzo IP o geoposizione dell'utente. Non viene infatti - allo stato - evidenziato, nemmeno in termini generici, chi debba essere il soggetto tenuto a conoscere queste informazioni, ossia se il proprietario della piattaforma, oppure le amministrazioni fiscali degli Stati membri. In termini analoghi, sarebbe anche necessario definire i criteri con cui i primi siano tenuti a dialogare con le seconde.

E. Articolo 5.

Paragrafi 1, 2 e 6.

"1. Gli utili che sono attribuibili a una presenza digitale significativa o in relazione ad essa in uno Stato membro sono soggetti unicamente al regime di imposta sulle Società di tale Stato.

2. Gli utili attribuibili alla presenza digitale significativa o in relazione ad essa sono quelli che la presenza digitale significativa avrebbe realizzato se fosse stata un'impresa separata e indipendente che svolte attività identiche o analoghe in condizioni identiche o analoghe, in particolare nelle sue relazioni con altre parti dell'impresa, tenendo conto delle funzioni esercitate, degli attivi utilizzati e dei rischi assunti, attraverso un'interfaccia digitale.

[...]

6. Nel determinare gli utili attribuibili a norma dei paragrafi da 1 a 4, i contribuenti utilizzano il metodo di ripartizione degli utili, a meno che il contribuente non dimostri che un metodo alternativo basato su principi accettati a livello internazionale sia più appropriato, visti i risultati dell'analisi funzionali. I fattori di ripartizione possono comprendere le spese sostenute per la ricerca, lo sviluppo e la commercializzazione, nonché il numero di utenti e i dati raccolti per ciascuno Stato membro".

Nell'ambito dell'articolo 5 appare prioritariamente opportuno segnalare che, sotto il profilo terminologico, andrebbe meglio inquadrato il "centro di imputazione" degli utili. Non appare, infatti, chiaro che cosa si debba intendere con l'espressione, più volte utilizzata, "presenza digitale significativa o in relazione ad essa".

In altri termini, appare di difficile comprensione quale sia la fattispecie che la Proposta intende regolare, apparentemente ulteriore rispetto a quella della comprovata sussistenza di una presenza digitale significativa, così come individuata ai sensi dell'articolo 4.

I paragrafi da 2 a 5 della disposizione in esame stabiliscono i criteri che occorre seguire per l'attribuzione degli utili alla stabile organizzazione dell'impresa digitale.

Come anticipato, in questi termini è operato dal paragrafo 2 un rinvio nella sostanza esplicito al c.d. "Authorized OECD Approach" (di seguito "**AOA**"), enucleato nel "*Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*" del 22 luglio 2010; mentre i successivi paragrafi da 3 a 5 introducono una declinazione del suddetto approccio all'interno del settore digitale.

Il seguente paragrafo 6 prevede, infine, che la metodologia da seguire in sede di attribuzione dei profitti sia quella del c.d. "Profit Split".

Ebbene, in relazione a quanto sopra, occorre svolgere due diversi ordini di considerazioni.

In primo luogo va osservato che nell'ambito del predetto rapporto OCSE, come pure all'interno dei diversi ed ulteriori documenti di prassi internazionale sull'argomento, non sono rinvenibili riferimenti puntuali in merito all'applicazione dell'AOA con riguardo ai business digitali.

In particolare, non vi sono, allo stato, raccomandazioni idonee a consentire lo svolgimento

della c.d. analisi funzionale - che ne è lo stadio fondante - in via lineare e standardizzata con riguardo al settore digitale. Né al riguardo appaiono sufficienti le succinte indicazioni recate dai paragrafi 3 e 5, citati, che si limitano a riportare meri riferimenti a titolo esemplificativo.

Va d'altro canto rilevato che l'attuale declinazione dell'AOA prevede che sia attribuita rilevanza alle c.d. "*significant people functions*"¹. Presupposto che difficilmente può risultare coerente con i prevalenti modelli di business digitali, dato che di norma questi non prevedono a livello periferico la presenza di personale. Ciò significa che, in assenza di opportuni "correttivi" l'impiego del siffatto approccio condurrebbe a risultati inadeguati.

Ci si deve pertanto innanzitutto interrogare su quali siano i criteri da seguire per condurre una simile analisi funzionale. Criteri la cui illustrazione dovrà necessariamente accompagnare l'elaborazione della Proposta, integrando in ampia misura i predetti riferimenti contenuti nel paragrafo 5 della disposizione.

In secondo luogo, circa la selezione del Profit Split, che viene indicato quale metodo da adottare in via prioritaria, occorre rilevare che la Proposta parrebbe limitarsi a contemplare l'impiego della predetta metodologia nella sola variante del c.d. "Contribution Profit Split".

Come noto, infatti, il metodo in questione, secondo la prassi dell'OCSE, può essere applicato in base a due diverse modalità: quello del "Contribution Profit Split" e quello del "Residual Profit Split".

In estrema sintesi, la differenza tra i due metodi sta nel fatto che il primo si limita a prevedere la ripartizione del profitto complessivo sulla base di specifiche chiavi di allocazione, il secondo presuppone, invece, la prioritaria assegnazione alle

¹ OECD, "Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments", 22 luglio 2010, par. 16-26.

diverse parti dell'impresa di una remunerazione "routinaria", e - solo ad esito di questa prima fase - la ripartizione/attribuzione del c.d. "extraprofitto", mediante l'eventuale impiego - anche qui - di apposite chiavi di allocazione.

Ora, andrebbe auspicabilmente evidenziato, in sede di elaborazione della Proposta, che la declinazione del metodo più confacente alle peculiarità dell'industria digitale è invero la seconda (quella del "Residual Profit Split"), che comporterà verosimilmente il riconoscimento, a livello "periferico", della remunerazione delle c.d. funzioni routinarie, mentre l'extraprofitto sarà attribuito al titolare degli IP.

Una simile impostazione sembra del resto l'unica coerente con il modello proposto dalla recente prassi internazionale, contenuta nel rapporto OCSE *"Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation"*.

In questi termini appare quindi da considerare con estrema attenzione l'introduzione, da parte delle disposizioni in esame, di una chiave di ripartizione informata al *"numero di utenti e i dati raccolti per ciascuno Stato membro"*.

Un simile parametro sarebbe, infatti, poco compatibile con ciò che contribuisce alla creazione di valore, che dovrebbe - ad avviso di chi scrive - costituire il "driver" imprescindibile per la ripartizione della potestà impositiva tra gli Stati.

Proposta di Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea COM(2018) 148.

- A.** La proposta di Direttiva COM(2018)148 (di seguito la "**Proposta**"), ha l'obiettivo di introdurre nell'ordinamento comunitario un'imposta transitoria che, in attesa dell'operatività delle misure definitive contenute nella proposta di Direttiva COM(2018)147, sopperisca all'inadeguatezza degli odierni regimi fiscali dei Paesi membri, di attrarre a tassazione la ricchezza prodotta dagli operatori dell'economia digitale.
- In specie, la misura proposta, che prende il nome di imposta sui servizi digitali ("**ISD**"), ha ad oggetto la tassazione dei proventi generati mediante la fornitura di determinati servizi digitali, il cui minimo comune denominatore consiste nella creazione di valore mediante l'apporto diretto, o indiretto, degli utenti stessi che ne usufruiscono.

Ciò premesso, si ritiene innanzitutto doveroso esprimere il più vivo apprezzamento per l'opportunità che ci viene accordata di formulare commenti in merito alla Proposta in esame.

Siamo lieti di poter fornire al riguardo alcune preliminari osservazioni nell'auspicio di poter contribuire a rendere la Proposta in esame efficace e coerente con il contesto normativo vigente a livello nazionale e internazionale.

B. Articoli 1 e 3 della Proposta.

La base giuridica fondante l'adozione della presente Proposta è rappresentata dall'art. 113 del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), secondo cui il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale europeo, può adottare le disposizioni che riguardano l'armonizzazione della legislazione degli Stati membri relativa alle imposte indirette.

L'ISD è dunque concepita come un'imposta indiretta armonizzata (ulteriore e diversa nei presupposti rispetto all'IVA) applicata sui ricavi lordi (al netto solo dell'IVA e di altre imposte assimilabili) derivanti dalla fornitura di determinate tipologie di servizi digitali.

Ciò premesso in termini generali, a livello pratico, tuttavia, la natura dell'ISD quale imposta indiretta risulta essere ambigua. A tal fine, infatti, occorre necessariamente osservare come il paragrafo 421 del documento OCSE "*Interim Measures to Address the Tax Challenges Arising from Digitalisation*", che elenca una serie di indicatori utili a qualificare un'imposta transitoria sui servizi digitali come imposta indiretta (e quindi non coperta dall'art. 2 del Modello di Convenzione OCSE), prevede espressamente che questa non dovrebbe essere "[...] *creditable or eligible for any other type of relief against income tax imposed on the same payment*".

Tuttavia, secondo quanto affermato dal considerando (27), l'implementazione dell'ISD dovrebbe prevedere un meccanismo di deducibilità dalla base imponibile dell'imposta sui redditi che l'entità digitale è tenuta a versare nello stato membro di stabilimento.

Appare, dunque, in questi termini opportuno chiarire la natura effettiva dell'ISD nonché gli effetti che produrrà sui trattati contro le doppie imposizioni conclusi dagli Stati membri sulla base del Modello di Convenzione OCSE.

C. Considerando 14.

Secondo quanto previsto dal considerando 14 della Proposta "*I servizi che consistono nella fornitura di contenuto digitale da parte di un'entità mediante un'interfaccia digitale dovrebbero essere esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta [...]. Sebbene sia consentita una qualche interazione tra i destinatari di tale contenuto digitale [...] dal punto di vista della creazione di valore l'accento è posto sul contenuto digitale stesso che è fornito dall'entità*".

Ai sensi dell'articolo 3 della Proposta, l'ISD colpisce i ricavi generati dalla fornitura di tre

particolari tipologie di servizi digitali: a) la collocazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti; b) la messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che permette agli utenti stessi di interagire e può anche agevolare le cessioni di beni o le prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti; c) la trasmissione dei cd. *raw data*, cioè i dati relativi agli utenti e generati degli stessi quando utilizzano le piattaforme digitali. Sono invece esclusi tutti quei servizi che consistono nella messa a disposizione degli utenti di contenuti digitali (ad es., programmi informatici, applicazioni, giochi, musica, video, ecc.).

Ciò premesso, occorrerebbe probabilmente compiere un ulteriore sforzo definitorio per stabilire se siano assoggettabili, o meno, a ISD quei servizi che presentano una natura mista, ossia quei casi in cui, oltre ad essere fornito un contenuto digitale a pagamento, è possibile anche che gli utenti interagiscano tra di loro tramite il predetto contenuto digitale, mediante cui vengono raccolti i c.d. *big data* che, a loro volta, rappresentano un valore (ulteriore rispetto al prezzo pagato per fruire del contenuto digitale) per il fornitore del contenuto digitale.

In questi termini, possono esistere casi in cui il contenuto digitale a pagamento, di per sé escluso da imposizione, rappresenti a sua volta un'ulteriore risorsa per il prestatore, dal momento che mediante lo stesso vengono raccolti dati e informazioni condivise dagli utenti che, poi, vengono cedute o utilizzate per generare ulteriori ricavi (correlati, dunque, solo indirettamente al contenuto digitale ceduto).

In altri termini, sarebbe auspicabile l'introduzione di disposizioni di dettaglio per regolare (anche) siffatta casistica.

D. Articolo 5.

Paragrafo 5.

"Ai fini del presente articolo, lo Stato membro in cui è utilizzato un dispositivo dell'utente è

determinato con riferimento all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo o, se più accurato, a qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione".

La Proposta prevede che il criterio di territorialità, necessario per individuare lo Stato membro in cui è situato l'utente, sia individuato nel luogo in cui quest'ultimo, tramite un proprio dispositivo, utilizza il servizio digitale; questo luogo deve essere individuato mediante l'indirizzo di protocollo internet (IP) dell'utente oppure, se più attendibile, attraverso qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione.

Emergono, a tal proposito, alcuni aspetti che meritano qualche riflessione:

(i) in primo luogo si prende atto del fatto che venga attribuita rilevanza giuridica ad un elemento, quale è l'indirizzo IP. In alternativa la Proposta indica come altro criterio di individuazione del luogo di imposizione *"qualsiasi altro metodo di geolocalizzazione, se più attendibile"*.

Ci pare tuttavia che si tratti a prima vista di elementi la cui corretta identificazione potrebbe essere piuttosto incerta, oltre che demandata all'applicazione di tecnologie i cui risvolti applicativi mirano generalmente ad intercettare esigenze e presupposti ben diversi. Sotto diverso profilo, non è dato valutare se l'utilizzo di un simile criterio di territorialità imponga agli utenti di far conoscere la propria posizione ogni qual volta si colleghino a una piattaforma digitale attraverso cui è veicolato il servizio digitale (obbligo che, ad oggi non sussiste, in quanto gli utenti possono gestire - se non addirittura escludere totalmente - le informazioni da trasmettere alle piattaforme digitali circa la propria geoposizione);

(ii) un'ulteriore questione attiene ai soggetti deputati al controllo ed alla gestione dei dati relativi all'indirizzo IP o geoposizione dell'utente. Non viene infatti - allo stato - evidenziato, nemmeno in termini generici, chi debba essere il soggetto tenuto a conoscere queste

informazioni, ossia se il proprietario della piattaforma, oppure le amministrazioni fiscali degli Stati membri. In termini analoghi, sarebbe anche necessario definire i criteri con cui i primi siano tenuti a dialogare con le seconde.

E. Considerando 27.

"[...] Gli stati membri dovrebbero consentire alle imprese di detrarre l'ISD versata come costo dalla base imponibile dell'imposta sul reddito delle società nel loro territorio".

La citata previsione prevede la possibilità che gli Stati membri adottino misure che consentano di detrarre (*rectius*: dedurre) l'ISD dalla base imponibile dell'imposta sul reddito che i soggetti passivi d'imposta devono, eventualmente, corrispondere allo Stato membro in cui hanno la propria sede.

Questa eventualità sembrerebbe, però, generare un possibile trattamento discriminatorio tra le imprese digitali che svolgono anche un'attività materiale in uno Stato membro dell'Unione Europea e che sono, quindi, ivi soggette a imposta sui redditi, e le imprese extra-comunitarie che non sono soggette a nessuna imposta sul reddito negli Stati membri, ma che comunque sarebbero soggette a ISD in ordine ai servizi prestati agli utenti collegati dal territorio dell'Unione Europea. Infatti, un tale meccanismo di detrazione (*rectius*: deduzione) dalla base imponibile finirebbe per agevolare le imprese digitali comunitarie (oppure extra comunitarie con presenza stabile sul territorio dell'UE) che si vedrebbero riconoscere comunque una forma di recupero (parziale) dell'ISD versata, rispetto alle imprese extra-UE (senza presenza stabile nell'UE) per cui l'ISD rappresenterebbe semplicemente un costo.

Una tale considerazione è peraltro accentuata dalla circostanza per cui, partendo dall'assunto che l'ISD è un'imposta indiretta che fuoriesce dalla portata dell'art. 2 del Modello di Convenzione OCSE, le società digitali extra-UE, che non dispongono di una presenza stabile sul territorio dell'Unione Europea, non si vedrebbero riconosciuto il diritto al credito

d'imposta previsto dall'art. 23 B del Modello di Convenzione OCSE, nel proprio Stato estero di residenza.

F. Considerando 29.

"[...] i relativi ricavi imponibili ottenuti da tale servizio dovrebbero essere attribuiti a ciascuno stato membro in modo proporzionale sulla base di criteri di assegnazione specifici. Tali parametri dovrebbero essere fissati in funzione della natura di ciascun servizio imponibile e degli elementi distintivi generatori di ricavi per il prestatore di un tale servizio".

Il documento SWD(2018) 81 final/2, che ha preceduto l'emanazione della Proposta, all'allegato 12, illustra tutta una serie di esempi di fattispecie semplificate su come dovrebbero applicarsi nella pratica le misure provvisorie di tassazione dei servizi digitali.

Resterebbe tuttavia da considerare quali siano i criteri di attribuzione dei ricavi laddove non sia possibile distinguere in modo puntuale la provenienza degli stessi.

Ci si riferisce, ad esempio, al caso delle piattaforme online i cui ricavi sono rappresentati (anche) dalla vendita dei dati degli utenti, ci si chiede se l'ISD debba trovare applicazione solo in ragione del fatto che l'utente si sia collegato alla piattaforma, oppure sia necessario che i dati generati dall'utente formino, poi, in concreto un ricavo per il fornitore della piattaforma.

Un'ulteriore complicazione - volendo proseguire - si verificherebbe nei casi di utenti collegati contemporaneamente in diversi Paesi UE ed extra-UE, dal momento che potrebbe accadere che il fornitore della piattaforma, in un determinato periodo, generi ricavi solo dalla vendita dei dati degli utenti extra-UE.

Un'altra fattispecie che meriterebbe di essere regolata nell'ambito Proposta, attiene a alle modalità di tassazione di particolari servizi pubblicitari forniti anche per il tramite di

interfacce digitali. La Proposta, infatti, dovrebbe regolamentare le ipotesi in cui vengano venduti pacchetti pubblicitari che, a fronte di un unico corrispettivo, forniscono una copertura pubblicitaria mediante una pluralità di mezzi di comunicazione, tra cui, appunto, anche quello digitale.

In altri termini dovrebbero essere regolate le modalità di tassazione e di determinazione della quota-parte di ricavo assoggettabile a ISD in tutti quei casi in cui il servizio pubblicitario, a fronte di un unico corrispettivo indistinto, viene fornito sia mediante piattaforme digitale, sia mediante mezzi "tradizionali" (quali ad esempio, la stampa cartacea, cartellonistica, etc.).

G. Articoli 10, 18 e 19.

Un ulteriore aspetto che meriterebbe apposita regolamentazione attiene all'attribuzione del potere accertativo in relazione all'ISD.

Secondo quanto previsto dalla Proposta, i soggetti passivi di imposta dovrebbero comunicare spontaneamente allo Stato membro di identificazione di essere debitori di imposta in uno o più Stati membri. Inoltre, ogni Stato membro, al fine di semplificare l'adempimento degli obblighi che gravano sul soggetto passivo d'imposta, dovrebbe istituire uno sportello unico per il versamento dell'imposta (*One-Stop-Shop*, "OSS").

Quello che la Proposta omette di regolare è l'ipotesi in cui il presunto soggetto passivo di imposta non si identifichi in alcuno Stato membro.

Infatti, sebbene l'art. 18 preveda che *"gli stati membri stabiliscono gli obblighi di contabilità, di registrazione e di altro tipo destinati a garantire che l'ISD dovuta all'erario sia effettivamente pagata"*, che questi possano *"adottare misure per prevenire l'evasione, l'elusione e l'abuso fiscale con riguardo all'ISD"* e l'art. 19 riconosca loro il potere di designare *"l'autorità competente responsabile sul proprio territorio della gestione di tutti gli aspetti relativi agli obblighi"* di cui al Capo 3, i predetti poteri sembrano riferirsi

TREMONTI ROMAGNOLI PICCARDI E ASSOCIATI

solo ad una fase successiva a quella dell'identificazione, prendendo in considerazione unicamente l'ipotesi in cui il soggetto abbia autonomamente adempiuto al proprio onere di identificazione.

In pratica, la Proposta, non prevede dei meccanismi utili a contrastare eventuali comportamenti lesivi posti in essere dai potenziali soggetti passivi d'imposta, non prevedendo gli strumenti utili a contrastare eventuali comportamenti elusivi/abusivi.

Ringraziando nuovamente per l'opportunità che ci è stata accordata, si prega di contattare milano@virtax.it per qualsiasi chiarimento o approfondimento circa le tematiche trattate nel presente documento.