



**ASSOCIAZIONE ITALIANA dei PROFESSORI  
e degli STUDIOSI di DIRITTO TRIBUTARIO**

**LEGENDA:**

Provvedimento:	indica la bozza del Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate oggetto di consultazione
Punto n.	indica uno dei punti del Provvedimento
Comma n.	indica uno dei commi da 35 a 46 dell’art. 1 della l. 30 dicembre 2018, n. 145
Proposta	la Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d’imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali COM (2018) 148 final del 21 marzo 2018

TEMATICA	PARAGRAFI DEL PROVVEDIMENTO INTERESSATI	OSSERVAZIONI/COMMENTI	NUMERO
Definizioni	Punto 1, lett. c)	Per evitare equivoci interpretativi, si suggerisce di aggiungere la locuzione “ad esempio” prima dell’elenco dei possibili contenuti digitali. Si suggerisce altresì di chiarire meglio come vadano risolte eventuali ipotesi di sovrapposizione tra la definizione di “contenuto digitale” e di “interfaccia digitale” (non limitandosi alla mera affermazione che i contenuti digitali comprendono solo dati diversi da quelli rappresentati da un’interfaccia digitale). In effetti, il Comma 37- <i>bis</i> , lett. c), non esclude che una interfaccia digitale abbia ad oggetto la fornitura di contenuti digitali e, anzi, fa rientrare tra i servizi digitali imponibili quelle forniture di contenuti digitali ad opera dell’interfaccia che non siano esclusive o principali. Si pone quindi una contraddizione con il punto in esame che va risolta.	1
Definizioni	Punto 1, lett. d)	La definizione di gruppo non è omogenea rispetto a quella del Comma 38. La compresenza di una definizione di gruppo fondata sul riferimento all’art. 2359 c.c. nel Comma 38 e di un’altra basata sui principi contabili di consolidamento [nel Punto 1, lett. d)] oltre a essere foriera di equivoci potrebbe rendere il Provvedimento non conforme alla disciplina legale di riferimento. Si fa presente, peraltro, che la Proposta di Direttiva adottata nel 2018 dalla Commissione impiega, ovviamente, una definizione di gruppo fondata sui principi contabili ma tale definizione è univocamente utilizzata sia ai fini della determinazione dei ricavi imponibili (art. 3, par. 8 della Proposta), sia ai fini	2

		<p>della individuazione della soglia dimensionale (art. 4, par. 6 della Proposta).</p> <p>Si propone pertanto di fare riferimento anche nel Provvedimento alla nozione di gruppo già adottata dal Comma 38.</p> <p>Al contempo, si propone di aggiungere, in calce al Punto 1, lett. b), il seguente periodo: <i>“se l’impresa appartiene ad un gruppo, il superamento delle predette soglie deve essere verificato con riferimento ai corrispettivi complessivi del gruppo, se tenuto alla presentazione del bilancio consolidato secondo i principi contabili di riferimento”</i>.</p>	
Definizioni	Punto 1, lett. g)	<p>Nel Punto 1, lett. g), dopo la definizione di “interfaccia digitale”, è contenuta anche la definizione di “interfaccia digitale multilaterale”. Per motivi di chiarezza a tale definizione andrebbe riservata un’apposita lettera.</p>	3
Definizioni	Punto 1, lett. g)	<p>La definizione di “interfaccia digitale multilaterale” risulta non comprensibilmente restrittiva. Secondo la definizione, infatti, l’interfaccia sarebbe multilaterale solo se essa consente agli utenti di “caricare e condividere contenuto digitale”, ossia [conformemente alla sua definizione – cfr. Punto 1, lett. c)] “programmi informatici, applicazioni, giochi, musica, video o testi” ecc. Tale delimitazione non sembra coerente con la disciplina “primaria” né con la Proposta.</p>	4
Definizioni	Punto 1, lett. g)	<p>Si suggerisce di definire la “interfaccia digitale multilaterale” come un’interfaccia digitale che consenta agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, <u>anche</u> al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi (eliminando il riferimento alla necessità che gli utenti carichino o condividano contenuto digitale).</p> <p>Si suggerisce altresì l’opportunità di accentuare, nella definizione, il carattere “partecipativo” dell’interfaccia digitale multilaterale che, secondo le indicazioni della Proposta, consisterebbe nel fatto che l’interfaccia <i>“permette loro di trovare altri utenti e di interagire con essi”</i> [cfr., art. 3, par. 1, lett. b) della Proposta].</p> <p>Tale definizione sarebbe coerente con il Comma 40, lettera b), 1 e 2, dal momento che la “facilitazione” non sembra essere elemento essenziale di tutte le interfacce digitali multilaterali.</p>	5
Definizioni	Punto 1, lett. h) ii) in relazione al punto 2.2 a)	<p>Si suggerisce di inserire la definizione di “fornitura diretta” [termine che ricorre al Punto 1, h), ii) e poi al Punto 2.2, a)].</p> <p>Al riguardo, si potrebbe adottare la seguente formula <i>“per ‘fornitura diretta’ s’intende l’instaurazione, in relazione alle forniture di beni e servizi, di un rapporto fra fornitore e consumatore conforme alla descrizione recata dal considerando n. 10 del Regolamento (UE) 2019/1150 del 20 luglio 2019”</i>.</p> <p>Si fa presente, peraltro, che il Regolamento (UE) 2019/1150 costituisce uno sviluppo del complessivo intervento dell’UE in materia di attività digitale che è stato avviato dalla COM (2015) 192 final che costituisce un termine di riferimento</p>	6

		anche per la Proposta di Direttiva sulla ISD (come indicato nel Considerando n. 3 della Proposta).	
Definizioni	Punto 1, lett. h, iii)	Sarebbe forse opportuno valutare se specificare che la “trasmissione” deve avvenire a “titolo oneroso” e, questo, sia per coordinamento con il Punto 3.7, sia perché, forse, nel Punto 3.7, il riferimento a prestazioni rese verso il pagamento di corrispettivi rende pleonastico il riferimento all’onerosità.	7
Definizioni	Punto 1, lett. i)	Si suggerisce di valutare la sostituzione del termine “ricavi” con quello di “corrispettivi”, al fine di confermare un evidente distacco tra l’imposizione reddituale (che annovera i ricavi tra i componenti positivi di reddito) e l’imposta sui servizi digitali, che ricade nell’ambito dell’imposizione indiretta. Una tale modifica dovrebbe riguardare anche i vari Punti del provvedimento che richiamano i ricavi, anziché i corrispettivi.	8
Definizioni	Punto 1, lett. j)	La definizione di utente offerta dalla lettera j) appare restrittiva, alla luce della precedente lettera g), dal momento che si riferisce solo alle interfacce digitali (non anche alle interfacce digitali multilaterali). Modificando la definizione di interfaccia digitale multilaterale come indicato sopra, cioè specificando che l’interfaccia digitale multilaterale è un tipo di interfaccia digitale, si supererebbe l’equivoco interpretativo. In alternativa, sarebbe opportuno fare riferimento, anche nel Punto 1, lett. j), anche all’interfaccia digitale multilaterale, oltre che alla sola interfaccia digitale.	9
Definizioni	Punto 1, lett. k)	La definizione di pubblicità mirata del Punto 1, lett. k) riprende il Comma 40-ter, lett. a), che, però, non definisce la pubblicità mirata. Si suggerisce pertanto di non fare riferimento, nella definizione, ai “dati relativi” all’utente, trattandosi di un concetto incerto e difficilmente specificabile, ma di riprendere la definizione offerta dalla relazione alla proposta di Direttiva del Consiglio COM(2018) 147 final del 21 marzo 2018, ove si parla di “ <i>spazi pubblicitari personalizzati in funzione degli interessi degli utenti</i> ”. Pertanto, la definizione potrebbe essere riformulata nel seguente modo: “ <i>per ‘pubblicità mirata’ s’intendono i messaggi pubblicitari collocati su un’interfaccia digitale in funzione degli interessi degli utenti che accedono a tale interfaccia</i> ”.	10
Definizioni		Sarebbe consigliabile fornire una definizione di “servizi di intermediazione digitale” termine che ricorre al Punto 2.2, a). Al riguardo, una possibile definizione potrebbe essere la seguente: “ <i>per ‘servizi di intermediazione digitale’ s’intendono i servizi di cui all’articolo 2, punto 2 del Regolamento (UE) 2019/1150 del 20 luglio 2019</i> ”.	11
Servizi pubblicitari.	Punti 1, l); 3.5; 3.9; 4.2	Nelle definizioni, si utilizzano troppi termini “meramente descrittivi” ed eterogenei: trasferire, collocare, ospitare, apparire, figurare. Sarebbe probabilmente opportuno adottare una terminologia maggiormente univoca. Si	12

		<p>potrebbero utilizzare, ad esempio, i termini “collocare” ed “esporre”.</p> <p>In pratica, accogliendo questa proposta, si avrebbe che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- il Punto 1, l) diverrebbe “<i>per “veicolazione” s’intende quel servizio specifico delle piattaforme web che <u>collocano</u> su siti di terzi o <u>espongono</u> pubblicità mirata, percependo un corrispettivo per tale intermediazione o per tale prestazione</i>”;</li> <li>- il Punto 3.5 diverrebbe: “[...] <i>rilevano i corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell’imposta che si occupano di <u>collocare</u> il contenuto pubblicitario mirato su siti di terzi e i corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell’imposta che <u>espongono</u> nel sito web tale contenuto pubblicitario</i>”;</li> <li>- il Punto 3.9 diverrebbe: “[...] <i>è pari al rapporto dei messaggi pubblicitari <u>esposti</u>, 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 e il totale dei messaggi pubblicitari mirati <u>esposti</u> su un’interfaccia digitale nel medesimo periodo</i>”;</li> <li>- il Punto 4.2, infine, diverrebbe: “[...] <i>l’utente si considera localizzato nel territorio dello Stato se la pubblicità è <u>esposta</u> 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</i>”.</li> </ul>	
Definizioni	Punto 1, lett. l)	Nella definizione di “veicolazione” potrebbe essere opportuno specificare che si deve trattare di attività svolte a titolo oneroso, anche per un miglior coordinamento con il Punto 3.5.	13
Definizioni	Punto 1, lett. m)	Dalla definizione di “società designata” si suggerisce di espungere la locuzione “dalle società appartenenti al medesimo gruppo”, considerato che le modalità di nomina sono poi esplicitate nei Punti 7.6 e seguenti e non appaiono del tutto coerenti con la locuzione che si propone di eliminare. La definizione diventerebbe pertanto: “ <i>per ‘società designata’ s’intende la società del gruppo nominata per l’assolvimento degli obblighi derivanti dalle disposizioni relative all’imposta sui servizi digitali</i> ”.	14
Esclusioni	Punto 2.2	Sembrerebbe opportuno – secondo il modello adottato dalla Proposta (cfr., art. 3, parr. 4 e 5) – precisare rispetto a quale dei singoli servizi digitali si riferiscono le esclusioni. In tal modo il Punto 2.2, anziché costituire mera ripetizione del Comma 37- <i>bis</i> , offrirebbe un concreto contributo interpretativo alla disciplina nel suo complesso.	15
Esclusioni	Punto 2.2., lett. c)	Il Punto 2.2., lett. c), trascrivendo il Comma 37- <i>bis</i> , lett. c), fa emergere il difficile coordinamento tra la nozione di interfaccia digitale e quella di contenuto digitale.	16

		Per verificare se sussiste un servizio digitale che dà luogo a corrispettivi esclusi da tassazione, occorre verificare se la fornitura di contenuti digitali sia esclusiva o principale rispetto agli altri elementi (ad esempio, l'interazione tra utenti). Sul punto, oltre a meglio chiarire la distinzione tra interfaccia digitale e contenuto digitale, sarebbe opportuno che fosse chiarito il significato di "esclusiva o principale", per evitare equivoci interpretativi. Ad esempio, nella relazione illustrativa della Proposta (par. 5) è chiarito che la fornitura di un videogioco costituisce una fornitura di contenuto digitale da parte dell'entità che non rientra nell'ambito di applicazione dell'ISD, a prescindere che tale utente possa o no giocare contro altri giocatori e quindi sia ammessa una certa interazione tra gli utenti).	
Esclusioni	Punto 2.3	In relazione alle prestazioni accessorie, sarebbe forse preferibile, al Punto 2.3, utilizzare l'espressione sono "esclusi dall'ambito oggettivo" anziché quella di "fuori dall'ambito applicativo" sia per omogeneità con il Punto 2.2, sia perché tecnicamente più precisa.	17
Esclusioni	Punto 2.3	Per ragioni di chiarezza, sembrerebbe opportuno specificare che fra le prestazioni di servizi accessori ad operazioni escluse di cui al Punto 2.2 sono comprese anche le prestazioni di servizi di intermediazione digitale. L'intero Punto 2.3 potrebbe essere quindi riformulato come segue: <i>"Sono altresì escluse dall'ambito oggettivo dell'imposta le prestazioni di servizi accessori a operazioni escluse di cui al punto 2.2 ivi comprese le prestazioni di servizi di intermediazione digitale"</i> .	18
Base imponibile	Punto 3.1	Si propone di sostituire la locuzione ricavi "imponibili" con ricavi "tassabili", più coerente con il testo normativo. Questa modifica dovrebbe riguardare anche i successivi casi di utilizzo della parola "imponibili" (invece che "tassabili").	19
Base imponibile	Punti 3.1, 3.5, 3.6 e 3.7.	Si propone di coordinare meglio le diverse nozioni di ricavi (o corrispettivi, se si accoglie la modifica indicata nel commento n. 8) imponibili (o tassabili, se si accoglie la modifica suggerita nel commento n. 19), utilizzando una locuzione uniforme nelle diverse ipotesi. Pertanto, andrebbero uniformati il Punto 3.1 che fa riferimento ai "corrispettivi riscossi", il punto 3.5. che fa riferimento ai "corrispettivi percepiti", il Punto 3.6 che fa riferimento ai "corrispettivi versati", il Punto 3.7 che fa riferimento ai "corrispettivi derivanti..." e il punto 7.6 a "somme incassate". Si propone di riformulare i testi facendo riferimento unicamente ai corrispettivi "realizzati", coerentemente il Punto 1, b) o, in subordine, ai corrispettivi "percepiti", coerentemente con la definizione di ricavi imponibili di cui al Punto 1, lett. i). La scelta, come emerge dai successivi commenti (si veda commento n. 22), non è priva di rilevanti conseguenze impositive.	20

Base imponibile	Punto 3.3	Assumendo che si opti per modificare la nozione di gruppo nelle “definizioni” in coerenza con il Comma 38 (si veda il commento n. 2), si suggerisce di sostituire il Punto 3.3. con il seguente: “ <i>Nella determinazione della base imponibile non devono essere considerati i corrispettivi derivanti dai servizi digitali resi nell’ambito delle operazioni infragruppo</i> ”. In questo modo, si evita di ripetere la nozione di gruppo.	21
Ricavi rilevanti dei servizi di veicolazione di pubblicità diretta	Punto 3.5	La disposizione fa riferimento ai corrispettivi “percepiti”. La formula – che secondo il lessico corrente fa riferimento al principio di “cassa” – per un verso, potrebbe risultare non coerente con la definizione di soggetto passivo di cui al punto 1, b) che assume come parametro i ricavi “realizzati”; per un altro e correlato verso, determina incertezze circa il dato effettivamente rilevante. Inoltre, il riferimento alla “percezione” (ove da intendersi come espressione del principio di “cassa”) non è coerente con la Proposta (cfr. Considerando n. 35 e art. 4, par. 5)	22
Ricavi rilevanti dei servizi di veicolazione di pubblicità mirata	Punto 3.5	La disposizione fa riferimento, per quanto riguarda i corrispettivi conseguiti attraverso l’attività di esposizione della pubblicità, ai (soli) corrispettivi percepiti dai soggetti passivi che ospitano nel “sito web tale contenuto pubblicitario”. Questa delimitazione non sembra coerente con il Comma 37 e con il Punto 1, h) i) che fa riferimento all’esposizione/veicolazione su “un’interfaccia digitale” la cui definizione al Punto 1, g) comprende <i>anche</i> , ma non solo i siti web.	23
Ricavi rilevanti dei servizi di veicolazione di pubblicità mirata	Punto 3.5	La disposizione ritiene rilevanti tanto i ricavi conseguiti dai soggetti che “collocano” la pubblicità mirata, quanto i ricavi conseguiti dai soggetti che “ospitano” i servizi. Questa impostazione è in contrasto con quella adottata dalla Proposta (art. 3, par. 3). La scelta di applicare l’imposta solo al collocatore e non all’ospitante è correttamente giustificata (cfr. la Relazione) dall’esigenza di evitare ipotesi di doppia imposizione. Cosicché, sia per motivi di conformità alle scelte unionali (alle quali la ISD nazionale si richiama espressamente), sia per motivi di razionalità intrinseca dell’imposta, occorrerebbe modificare l’impostazione assunta, a questo riguardo, dal Provvedimento.	24
Ricavi rilevanti del servizio digitale di trasmissione dei dati	Punto 3.7	Sembrirebbe necessario precisare se, nel caso di successive trasmissioni (il soggetto A trasmette i dati al soggetto B che li trasmette, sempre a titolo oneroso, al soggetto C), rilevino i ricavi derivanti da ciascuna trasmissione o solo quelli conseguiti con la prima trasmissione. Nel primo caso, la regola della considerazione dei ricavi al “lordo” potrebbe determinare fenomeni di doppia imposizione (contrari alla logica della Proposta). Nel secondo caso sarebbero verosimilmente necessaria l’adozione di regole di <i>transfer pricing</i> .	25
Totale dei ricavi imponibili	Punto 3.8	Il riferimento alla “ <i>percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello Stato</i> ” meriterebbe un migliore chiarimento tecnico, così come il riferimento, nel Comma 40-ter, ai dati relativi ad un utente. Tale percentuale è	26

		infatti fondamentale per determinare un corrispettivo standardizzato imputabile a un "utente tipo" localizzato sul territorio italiano e i corrispettivi tassabili relativi al territorio italiano sono calcolati in proporzione al corrispettivo standardizzato.	
Percentuale rappresentativa dei ricavi di servizi pubblicitari	Punto 3.9	Per una più agevole lettura nel Punto 3.9 l'espressione " <i>apparsi su un'interfaccia digitale in funzione dei dati relativi a un utente che consulta tale interfaccia</i> " – la quale ripropone per esteso la definizione di "pubblicità mirata" di cui al Punto 1, k) – potrebbe essere sostituita proprio dalla locuzione pubblicità mirata. In tal modo, il Punto 3.9 sarebbe formulato come segue: "[...] è pari al rapporto dei messaggi di <u>pubblicità diretta esposti, nell'anno solare, su un'interfaccia digitale e consultati da mentre è localizzato nel territorio dello Stato e il totale dei messaggi pubblicitari mirati esposti su un'interfaccia digitale nel medesimo periodo</u> "	27
Percentuale rappresentativa dei ricavi imponibili di servizi pubblicitari	Punto 3.9	Il rapporto che fornisce la percentuale di imponibilità sembra essere costruito avendo riguardo all'attività di "esposizione"/"ospitalità" dei dati. Non risulta chiaro come questo rapporto percentuale possa essere significativo per il collocatore. Il collocatore, infatti, a partire dai dati dell'utente potrebbe collocare pubblicità mirata sull'interfaccia A e sull'interfaccia B. L'utente localizzato in Italia potrebbe poi accedere sia all'interfaccia A, sia all'interfaccia B. A questo punto, per determinare la percentuale rappresentativa riferibile a quel collocatore non sembra possibile prendere a riferimento solo il totale dei messaggi esposti su uno dei due interfaccia. Forse è implicito nella definizione che, relativamente ai collocatori occorra fare riferimento al totale dei messaggi apparsi su tutti gli interfaccia sui quali è avvenuto il collocamento. Se così fosse occorrerebbe (a) esprimere il criterio con maggiore chiarezza, (b) precisare quali sono gli espositori che devono essere presi in considerazione (tutti gli espositori, o solo quelli presso i quali hanno avuto accesso utenti localizzati nel territorio dello Stato?), (c) porsi il problema se queste informazioni sono accessibili al collocatore.	28
Ricavi imponibili della messa a disposizione di interfaccia multilaterali	Punto 3.10	Sebbene il criterio adottato al fine del calcolo della percentuale (quello dal rapporto fra "consegne") sia imposto dal Comma 40-ter, si potrebbe riflettere sull'opportunità di fornire qualche indicazione in più e, segnatamente, prevedere se occorre prendere in considerazione le sole consegne (intese in termini meramente numerici), o alcuni possibili raggruppamenti (o suddivisioni): p.es. se considerare unitariamente consegne unitarie che derivano da ordini distinti o che hanno fornitori distinti o secondo il loro valore ecc.	29
Ricavi imponibili del servizio digitale di trasmissione	Punto 3.11	La disposizione: a) introduce il concetto di "vendita" (dei dati) e b) lo affianca al concetto di "trasmissione". Per un verso, la nozione di vendita potrebbe risultare restrittiva sia rispetto al concetto di	30

		trasmissione indicato nel Punto 1, h), iii) sia rispetto al concetto di trasmissione a titolo oneroso di cui al Punto 3.7. Per altro verso, l'affiancamento della vendita e della trasmissione ("venduti e trasmessi") rende meno chiara la fattispecie rilevante, perché sembra indicare che non sia sufficiente la sola vendita e che si debba operare una distinzione fra i ricavi della vendita e quelli della trasmissione (v. Punto 3.7) in quanto la vendita sarebbe rilevante solo per la percentuale imponibile, mentre i ricavi sarebbero connessi alla sola trasmissione.	
Ricavi imponibili del servizio digitale di trasmissione	Punto 3.11	La percentuale, per effetto del combinato disposto del Punto 3.11 e del Punto 4.4, ha al numeratore il numero di utenti i cui dati sono trasmessi nell'anno solare di riferimento che sono stati generati "quando [gli utenti] erano localizzati nel territorio dello Stato" che significa nel periodo medesimo o nei periodi precedenti. Al denominatore ha il numero degli utenti che hanno generato dati "nel medesimo periodo". La formula che definisce il denominatore è equivoca, perché il "medesimo periodo" potrebbe essere l'anno solare di riferimento o il medesimo periodo (pluriennale) rilevante ai fini della generazione dei dati per gli utenti localizzati in Italia. In questa seconda accezione, la percentuale tenderebbe gradualmente allo zero. Si suggerisce di sostituire "nel medesimo periodo" con nel "medesimo anno solare di trasmissione".	31
Criteri di collegamento con il territorio dello Stato	Punto 4.1	Il Punto 4.1. non appare coerente con il Comma 40. Mentre il Comma 40 fa riferimento al concetto di utente localizzato nel territorio dello Stato, il Punto 4.1. fa riferimento al dispositivo localizzato in Italia. Per completezza, va notato che il successivo Punto 4.3. fa corretto riferimento alla localizzazione dell'utente. Questa incoerenza andrebbe risolta uniformando il Punto 4.1. al testo normativo e al successivo Punto 4.3.	32
Criteri di collegamento con il territorio dello Stato	Punto 4.1	Il Punto 4.1 è suscettibile di determinare confusione perché, almeno relativamente ai servizi digitali di cui al Punto 1, lett. h) iii), non è coerente con le successive disposizioni. In particolare, la "fruizione" del servizio e la generazione del ricavo avvengono nei rapporti cedente-cessionario, mentre l'utente non è fruitore del servizio di trasmissione dei dati, bensì solo colui che fornisce i dati (ma fruendo di un diverso servizio).	33
Criteri di collegamento con il territorio dello Stato	Punto 4.3	Relativamente ai servizi di messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che facilita gli scambi, l'attuale formula potrebbe lasciare intendere che sia sufficiente una singola localizzazione di un utente nel territorio dello Stato (a seguito dell'accesso attraverso un dispositivo ivi localizzato) per determinare l'inclusione nel numeratore della percentuale che determina la quota imponibile dei ricavi tutte le "consegne" effettuate a favore di tale soggetto (anche, cioè, quelle per le quali l'ordine è partito da un dispositivo avente una diversa localizzazione). Una simile interpretazione potrebbe risultare alquanto incongrua e sprovvista di un'adeguata base	34



		normativa (cfr., anche, il Considerando n. 3 della Proposta).	
Criteri di collegamento con il territorio dello Stato	Punto 4.3	Relativamente ai servizi di messa a disposizione di interfacce digitali diverse da quelle che facilitano gli scambi, occorrerebbe forse chiedersi se sia coerente con il principio di proporzionalità equiparare i soggetti che hanno avuto attivo per un intero anno un account aperto tramite un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato agli utenti che hanno avuto tale account attivo solo per una parte dell'anno.	35
Criteri di collegamento con il territorio dello Stato	Punto 4.4	Il Punto 4.4 indica che devono essere presi in considerazione non solo i dati generati attraverso un dispositivo localizzato nel territorio dello Stato nel periodo d'imposta di riferimento, ma anche quelli generati nei periodi d'imposta precedenti. Sarebbe opportuno chiarire se il "periodi d'imposta precedenti" sono solo quelli di vigenza dell'i.s.d., o comprendono anche periodi anteriori. In questo secondo caso occorrerebbe precisare comunque la data di partenza.	36
Criteri di collegamento con il territorio dello Stato	Punto 4.5	Il Punto 4.5 appare in contraddizione con il Comma 40- <i>bis</i> , introducendo una gerarchia tra indirizzo IP e altri metodi di geolocalizzazione che nella legge non si rinviene, oltre che in contrasto con l'art. 5, par. 5, della Proposta, che dispone la prevalenza degli altri metodi di geolocalizzazione, se più accurati del protocollo internet. Inoltre, il Provvedimento non chiarisce quali possono essere i diversi criteri di geolocalizzazione degli utenti, che andrebbero invece indicati e spiegati. A tali fine, si suggerisce, da un lato, di eliminare la locuzione " <i>in mancanza di questo indirizzo</i> " e, dall'altro, di elencare e spiegare quali sono i possibili metodi di geolocalizzazione (in coordinamento con la determinazione dei corrispettivi standardizzati tassabili - si veda il commento n. 26).	37
Rappresentanza fiscale	Punto 7.4	La nomina del rappresentante fiscale senza l'obbligo di tenuta della contabilità potrebbe pregiudicare il corretto funzionamento dell'imposta. Occorrerebbe chiedersi se non sia il caso di estendere al rappresentante fiscale anche gli obblighi contabili di cui al punto 8. La mancata imposizione al rappresentante fiscale di obblighi contabili priverebbe di effettività la disciplina almeno con riguardo a soggetti passivi residenti in Stati non collaborativi.	38
Obblighi strumentali	Punto 7.6	Il Punto 7.6 non appare del tutto coerente con il Comma 42: il primo prevede il diritto di nominare una società del gruppo per l'assolvimento degli obblighi previsti, mentre il secondo pare prevedere un obbligo di nomina di una singola società del gruppo. Si suggerisce pertanto di adeguare il Punto 7.6 (e, conseguentemente, il successivo Punto 7.7) alla normativa primaria o di meglio chiarire per quale ragione il Comma 42 è interpretato in senso apparentemente difforme. Qualora non si volesse modificare la bozza del Direttore dell'Agenzia, ammettendo la legittimità	39

		<p>del mero diritto alla designazione di una singola società del gruppo, il punto 7.10 andrebbe rivisto nel seguente modo (aggiunte sottolineate):</p> <p><i>“Al fine di adempiere agli obblighi di cui ai punti 5 e 6, ciascun soggetto passivo dell'imposta <u>designante</u> trasmette alla società designata i dati da inserire nella 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 <u>posti in capo alla società designata</u>”.</i></p> <p>In tal modo, si eviterebbe l'equivoco di esporre a responsabilità le società designanti per gli inadempimenti delle società del gruppo che non hanno scelto di optare per la designazione.</p>	
Obblighi contabili	Punto 8.1	<p>Al fine di ridurre i cd. costi di <i>compliance</i>, si suggerisce, anziché di imporre la tenuta di una contabilità del tutto separata, di prevedere la separata indicazione dei corrispettivi rilevanti nei registri Iva. Ciò appare coerente non solo con il Comma 44-<i>bis</i> (che parla di apposita contabilità e non di contabilità separata), ma anche con il Comma 44, a norma del quale, ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione dell'imposta sui servizi digitali, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni previste in materia di imposta sul valore aggiunto, in quanto compatibili.</p>	40
Obblighi contabili	Punto 8.4	<p>In merito alle informazioni sui “ricavi” (o corrispettivi), espressi in valuta diversa dall'euro, si utilizza contestualmente sia l'espressione “somme incassate” sia quella “somme rimosse o incassate”. Come si è già notato nei commenti precedenti, la formula “somme incassate” non appare coerente con la definizione di soggetto passivo di cui al punto 1, b), che assume come parametro i ricavi “realizzati”, e, inoltre, non appare coerente con la Proposta (cfr. Considerando n. 35 e art. 4, par. 5). Invero, l'improprietà della formula riflette le imprecisioni terminologiche contenute nel Comma 44-<i>bis</i>, ma, proprio per tale ragione, il Provvedimento dovrebbe offrire chiarezza interpretativa, adottando una impostazione coerente, come già sopra evidenziato.</p>	41
Sanzioni		<p>È evidente che il Provvedimento contiene disposizioni indispensabili ai fini della concreta applicazione dell'i.s.d. Cosicché, anche se tale imposta è vigente dal 1° gennaio 2020, sarebbe opportuno precisare, quantomeno, che, dovendosi il Provvedimento qualificare come, sostanzialmente, di “attuazione”, non sono irrogate sanzioni relativamente alle violazioni commesse anteriormente al 60° giorno successivo alla data di pubblicazione del Provvedimento (cfr. art. 3, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente).</p>	42