

Principio di diritto n. 3/2024

OGGETTO: D.lgs. 1° marzo 2023, n. 32, di attuazione della Direttiva (UE) 2021/514 del Consiglio del 22 marzo 2021 (c.d. DAC 7) – Definizioni di "Piattaforma" e di "Venditore" ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettere a) ed n)

La Direttiva (UE) 2021/514 del Consiglio del 22 marzo 2021 (c.d. DAC 7), in considerazione della necessità di contrastare le frodi, l'evasione e l'elusione fiscale facilitate dalla rapida digitalizzazione dell'economia registrata negli ultimi anni, ha modificato la Direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, impegnando gli Stati membri dell'Unione europea ad adottare le misure necessarie affinché i gestori di piattaforme digitali acquisiscano e comunichino alle competenti Amministrazioni fiscali, al fine del successivo scambio di informazioni, una serie di dati concernenti i venditori che si servono delle piattaforme.

La dimensione transfrontaliera dei servizi offerti tramite i gestori di piattaforme ha reso, infatti, difficile per le Amministrazioni fiscali acquisire le informazioni sufficienti

a controllare correttamente i ricavi realizzati dagli operatori attraverso il *web*, soprattutto allorché i proventi transitino attraverso piattaforme stabilite in giurisdizioni estere.

I gestori delle piattaforme sono nella posizione migliore per raccogliere e verificare le informazioni necessarie su tutti i venditori che utilizzano una piattaforma digitale specifica.

Pertanto, l'introduzione di un obbligo di comunicazione standardizzato da parte dei gestori delle piattaforme digitali e il conseguente scambio di informazioni tra gli Stati possono consentire alle Amministrazioni fiscali di acquisire questi dati e di ricostruire i corretti volumi d'affari che si generano sulle stesse piattaforme.

Peraltro, tenuto conto della crescente rilevanza del ruolo delle piattaforme digitali, ormai riconosciuta a livello internazionale, nel 2020, in ambito OCSE sono state elaborate le "*Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*" (di seguito, "Model Rules"), accompagnate dal relativo Commentario.

Si tratta di un modello di norme che garantiscono uno scambio di informazioni valutato equivalente a quello disciplinato dalla DAC 7 (cfr. Considerando 16 della citata direttiva), nell'ottica di estendere la cooperazione amministrativa anche alle giurisdizioni non appartenenti all'Unione europea, riducendo al contempo gli oneri di *compliance* per i gestori di piattaforme.

In Italia, è stata data attuazione alla DAC 7 con il d.lgs. 1° marzo 2023, n. 32 (di seguito anche "Decreto").

Coerentemente con quanto stabilito dalla citata direttiva, il Decreto impone ai gestori di piattaforme digitali che soddisfano determinati requisiti (c.d. "*gestori di piattaforma con obbligo di comunicazione*") l'obbligo di:

- espletare le procedure di adeguata verifica in materia fiscale, ai fini dell'identificazione dei venditori presenti sulle piattaforme (articoli da 3 a 7 del Decreto);
- comunicare all'Agenzia delle entrate, al fine del successivo scambio con le Amministrazioni fiscali estere, una serie di informazioni riguardanti i venditori, le attività intermedie per il tramite della piattaforma, i corrispettivi versati ai venditori in relazione a tali attività e i conti finanziari sui quali vengono accreditati i corrispettivi (cfr. articoli 10 e 11 del Decreto).

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate Prot. n. 406671/2023 del 20 novembre 2023, sono state individuate, tra l'altro, le modalità di comunicazione delle informazioni da parte dei gestori di piattaforma obbligati.

In particolare, ai sensi del punto 8 del citato Provvedimento, i soggetti obbligati trasmettono le informazioni utilizzando i servizi telematici appositamente messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Ciò premesso, con un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000 n. 212, è stato esposto un dubbio in merito alla corretta interpretazione delle definizioni di "*piattaforma*" e di "*venditore*", fornite, rispettivamente, alle lettere a) e n) del comma 1 dell'articolo 2 del Decreto, ai fini dell'applicabilità degli obblighi di comunicazione previsti a carico dei gestori di piattaforme dal successivo articolo 10.

In particolare, è stato chiesto di conoscere se:

- la definizione di "*piattaforma*" possa essere configurata anche da un sito web che consente agli utenti-venditori di cedere *online* i propri beni agli utenti-acquirenti in base ad un particolare modello operativo, secondo cui (i) la vendita viene effettuata dal gestore del sito in nome proprio e per conto degli utenti-venditori, con i quali viene stipulato un contratto di commissione di vendita *ex art. 1731 c.c.*; (ii) non vi è alcun contatto diretto tra gli utenti-venditori e gli utenti-acquirenti, i quali restano vicendevolmente anonimi durante tutto il processo di vendita;

- la definizione di "*venditore*" possa ricomprendere anche gli utenti che non effettuano una materiale registrazione sul sito web.

Il dubbio interpretativo originava, con riguardo alla definizione di "*piattaforma*", dal fatto che la disposizione di riferimento richiede che un tale software debba consentire un collegamento tra gli utenti finalizzato allo svolgimento di una delle "*attività pertinenti*" previste dal Decreto, e con riferimento alla definizione di "*venditore*", dalla circostanza che secondo la nozione fornita dal Decreto un tale soggetto deve essere registrato sulla piattaforma.

Tanto premesso, si rileva che ai sensi delle menzionate lettere a) ed n) dell'articolo 2, comma 1, del Decreto:

- una "*piattaforma*" viene definita come "*qualsiasi software accessibile agli utenti, compresi i siti web o parti di essi e le applicazioni, anche mobili, che consente ai venditori di essere collegati con altri utenti allo scopo di svolgere, direttamente o indirettamente, un'attività pertinente per tali utenti (...)*";

- un "venditore" viene definito come *"un utente della piattaforma, sia esso una persona fisica o un'entità, che si è registrato sulla piattaforma durante il periodo oggetto di comunicazione e svolge un'attività pertinente"*.

La nozione di *"attività pertinente"* è invece fornita dalla lettera h) della medesima disposizione, secondo cui essa ricomprende *"un'attività svolta al fine di percepire un corrispettivo, ad eccezione di quelle svolte da un venditore che agisce in qualità di dipendente del gestore di piattaforma o di un'entità collegata del gestore di piattaforma, e che rientra in una delle tipologie elencate di seguito:*

1) la locazione di beni immobili, compresi gli immobili residenziali e commerciali, nonché qualsiasi altro bene immobile e spazio di parcheggio;

2) i servizi personali;

3) la vendita di beni;

4) il noleggio di qualsiasi mezzo di trasporto".

Circa la nozione di *"piattaforma"*, si precisa che la definizione fornita dal Decreto non richiede necessariamente che vi sia un contatto diretto tra gli utenti-venditori e gli altri utenti di un sito web.

Né, tantomeno, la configurazione di una *"piattaforma"* è esclusa nelle ipotesi in cui le attività pertinenti vengano svolte dai venditori nei confronti degli altri utenti in maniera *"indiretta"*, ossia per il tramite della piattaforma stessa o del suo gestore.

Infatti, l'espressa previsione della possibilità che l'attività sia svolta anche *"indirettamente"* dal venditore implica che la cessione da parte del gestore della piattaforma in nome proprio e per conto dell'utente-venditore non altera la riconducibilità della fattispecie tra quelle oggetto di comunicazione.

Le suesposte considerazioni sono, peraltro, coerenti con le conclusioni raggiunte in sede OCSE in riferimento alla analoga nozione di piattaforma ("*Platform*") contenuta nella Sezione I, paragrafo A.1, delle Model Rules, che, in un'ottica di armonizzazione a livello internazionale, possono costituire un valido strumento ermeneutico anche ai fini in esame.

Il Commentario alle Model Rules, infatti, reca una definizione di "piattaforma" ("*Platform*") sostanzialmente coincidente con quella fornita dal Decreto, laddove chiarisce che la definizione di "Piattaforma" richiede che l'allocazione dell'opportunità per i venditori di prestare servizi pertinenti agli utenti sia supportata da una applicazione o da altra tecnologia legata alla piattaforma, a prescindere dal fatto che tali servizi siano prestati direttamente da venditori terze parti a detti utenti o che la piattaforma acquisti prima tali servizi e poi li offra in nome proprio agli utenti ("*The definition of "Platform" requires that the allocation of opportunities for Sellers to provide Relevant Services to users is supported by an application or other platform technology, **irrespective** of whether such Relevant Services are provided directly by third party sellers to such users or whether the platform first purchases such services and then offers these services in its own name to users [...]*" enfasi e sottolineature aggiunte).

Al riguardo, inoltre, nella risposta numero 15 alle "*Frequently Asked Questions*" relative alle Model Rules aggiornate ad ottobre 2023, è precisato che deve essere considerata come "piattaforma", ai fini della relativa disciplina, una piattaforma di locazione di alloggi che mette a disposizione beni immobili agendo a proprio nome ma per conto di venditori terzi ed i relativi affitti devono essere considerati attività pertinenti; in tali casi il gestore di piattaforma con obbligo di comunicazione è tenuto a comunicare

i corrispettivi ricevuti dai venditori registrati sulla piattaforma in relazione a tali attività pertinenti.

Pertanto, anche laddove non consenta ai venditori di interagire con gli altri utenti, un sito *web* che permette ai primi di cedere beni materiali ai secondi, anche in modo indiretto, ossia per il tramite della piattaforma stessa o del suo gestore, configura la definizione di piattaforma di cui all'articolo 2, comma 1, lettera a), del Decreto.

Quanto, invece, alla nozione di "*venditore*", si rileva come l'espressione "*registrato sulla piattaforma*" di cui all'articolo 2, comma 1, lettera n) del Decreto, nella sua genericità, sia volta a ricomprendere tutti i casi in cui i dati del venditore che fruisce della piattaforma risultano in qualche modo acquisiti dalla piattaforma, cosicché possano essere successivamente oggetto di comunicazione.

Ne consegue, quindi, che rilevano anche le ipotesi in cui l'utente non si sia iscritto alla piattaforma mediante la creazione di uno specifico *account* o profilo, ma sia entrato in una relazione contrattuale con il gestore della piattaforma.

Tale conclusione è, peraltro, coerente con le indicazioni fornite al paragrafo 42 del Commentario alle Model Rules, con riferimento alla analoga definizione di venditore ("*Seller*") dettata al paragrafo B.1 della Sezione I).

In tale sede, infatti, si precisa che il termine "registrato" deve essere interpretato in senso ampio e include i casi dove un utente ha creato un profilo o un account sulla piattaforma come anche i casi in cui lo stesso è entrato in una relazione contrattuale con il gestore della piattaforma medesima ([...] "*registered*" is to be interpreted ***broadly*** and *includes instances where a user has created a profile or account on the Platform as well*

as entered into a contractual relationship with the Platform Operator of the Platform";
enfasi e sottolineature aggiunte).

**firma su delega del Direttore Centrale Grandi
contribuenti e internazionale Fabio Ignaccolo
Delega n. 9133 del 18 settembre 2023**

**IL CAPO SETTORE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**