

Asia Pacific

Bangkok
Beijing
Brisbane
Hanoi
Ho Chi Minh City
Hong Kong
Jakarta
Kuala Lumpur
Manila
Melbourne
Seoul
Shanghai
Singapore
Sydney
Taipei
Tokyo
Yangon

Europe, Middle East & Africa

Abu Dhabi
Almaty
Amsterdam
Antwerp
Bahrain
Baku
Barcelona
Berlin
Brussels
Budapest
Cairo
Casablanca
Doha
Dubai
Dusseldorf
Frankfurt / Main
Geneva
Istanbul
Jeddah
Johannesburg
Kyiv
London
Luxembourg
Madrid
Milan
Moscow
Munich
Paris
Prague
Riyadh
Rome
St. Petersburg
Stockholm
Vienna
Warsaw
Zurich

Latin America

Bogota
Brasilia*
Buenos Aires
Caracas
Guadalajara
Juarez
Lima
Mexico City
Monterrey
Porto Alegre*
Rio de Janeiro*
Santiago
Sao Paulo*
Tijuana
Valencia

North America

Chicago
Dallas
Houston
Miami
New York
Palo Alto
San Diego
San Francisco
Toronto
Washington, DC

Milano-Roma, 31 dicembre 2020

All' Agenzia delle Entrate
Via Giorgione 106
Roma

tramite *email* all'indirizzo div.contr.internazionale@agenziaentrate.it

Oggetto: proposte di modifica o di integrazione dello schema di provvedimento che stabilisce le modalità applicative sull'imposta dei servizi digitali

Spettabile Agenzia dell'Entrate,

Vi ringraziamo per aver sottoposto a consultazione pubblica lo schema di provvedimento (di seguito, per semplicità, "**Provvedimento**") che stabilisce le modalità applicative sull'imposta dei servizi digitali di cui all'art. 1, commi da 35 a 50 della l. n. 145/2018, modificata dall'art. 1, comma 678 della l. n. 160/2019 (di seguito, per semplicità, "**ISD**"). Lo Studio Professionale Associato a Baker & McKenzie è lieto di sottoporVi le sue proposte di modifica e/o di integrazione del Provvedimento.

Di seguito procederemo a fornire le nostre proposte secondo modalità espositive suggerite nella pagina *web* con cui codesta Agenzia ha sottoposto il Provvedimento a pubblica consultazione.

Ai fini di agevolare la lettura del presente documento, nel prosieguo si adotteranno le seguenti definizioni:

- (i) con "**Punto**" ci si riferirà alle disposizioni contenute nella bozza del Provvedimento;
- (ii) con "**Comma**", ci si riferirà ad uno dei commi da 35 a 50 dell'art. 1 della l. n. 145/2018 (come modificata dalla l. n. 160/2019) recante la disciplina dell'ISD.

Avv. Pierfrancesco Federici
Avv. Alberto Semeria
Avv. Alberto Fornari
Avv. Raffaele Giarda
Avv. Andrea Cicala
Avv. Lorenzo de Martinis
Avv. Pietro Bernasconi
Avv. Uberto Percivalle
Avv. Massimiliano Biolchini
Dott. Comm. Francesco Pisciotta
Avv. Paola Colarossi

Avv. Francesca Rubina Gaudino
Dott. Comm. Michele Santocchini

Avv. Luca Bassi
Avv. Nicola Boella
Avv. Alessandra Calabrese
Avv. Roberto Cursano
Avv. Anna Marina De Vivo
Avv. Carlo Alberto Demichelis
Avv. Alessandra Fabri
Avv. Barbara Faini
Avv. Serena Fantinelli
Avv. Francesco Florenzano
Avv. Paolo Galli

Avv. Valeria Gioffrè
Prof. Avv. Francesco Goisis
Avv. Gaetano Iorio Fiorelli
Avv. Antonio Lattanzio
Dott. Comm. Roberto Iazzarone
Avv. Carlo Lichino
Avv. Marco Marazzi
Avv. Rita Marchetti
Avv. Carlo Marinelli
Avv. Chiara Marinuzzi
Avv. Francesco Maruffi

Avv. Cinzia Massara
Avv. Andrea Mezzetti
Avv. Eugenio Muschio
Avv. Alessandro Pennisi
Avv. Luca Pescatore
Avv. Silvia Picchetti
Avv. Alessia Raimondo
Avv. Ludovico Erasmo Rusconi
Avv. Giorgio Telarico
Avv. Antonio Luigi Vicoli

Studio Professionale Associato a Baker & McKenzie is a member of Baker & McKenzie International, a Swiss Verein.

Codice Fiscale e Partita IVA 05094740965

VAT ID : IT05094740965

1. Individuazione dei ricavi tassabili sulla base del principio di cassa.

Paragrafi del Provvedimento interessati: Punti 1, lett. i), 3.1

La normativa primaria nulla dice circa il criterio d'imputazione a periodo dei ricavi tassabili ai fini della ISD.

Il Provvedimento, al Punto 1, lett. i), definisce i “ricavi imponibili” come “*i corrispettivi percepiti, nel corso dell'anno solare, dai soggetti passivi dell'imposta per l'effettuazione dei servizi digitali ovunque realizzati, limitatamente alla percentuale rappresentativa della parte di tali servizi collegata al territorio dello Stato secondo i criteri individuati nel punto 3*”; il successivo punto 3.1. stabilisce che “*L'imposta si ottiene applicando l'aliquota del 3 per cento ai ricavi imponibili realizzati nel corso dell'anno solare. A tal fine rilevano i corrispettivi riscossi nel medesimo periodo da ciascun soggetto passivo dell'imposta*” (enfasi aggiunta).

Il criterio adottato dal Provvedimento pare, pertanto, quello dell'imputazione dei ricavi per cassa, dandosi rilevanza alla riscossione / percezione dei corrispettivi nel periodo d'imposta.

Dall'applicazione del principio di cassa deriva la necessità, per i soggetti passivi dell'ISD, di quantificare i propri ricavi relativi al periodo d'imposta (l'anno solare, ai sensi del Comma 40) sulla base della riscossione / percezione del corrispettivo. Tuttavia, tali soggetti redigono i propri bilanci consolidati ed esercizio sulla base del principio di competenza. L'adozione del principio di cassa quale criterio d'imputazione dei ricavi ai fini della ISD onera, pertanto, i soggetti passivi di predisporre procedure contabili *ad hoc*, separate da quelle ordinariamente previste per la rappresentazione degli eventi dell'impresa e differenti anche da quelle adottate per la *compliance* nell'imposizione indiretta (in tale ultimo caso, infatti, assume rilevanza l'emissione della fattura, anche ove antecedente alla percezione del corrispettivo).

L'adozione del principio di cassa determinerebbe a carico dei soggetti passivi dell'ISD un onere sproporzionato ed eccessivo. Sarebbe infatti necessario rielaborare i dati contabili di ciascun soggetto passivo - predisposti sulla base del principio di competenza - alla luce del criterio di imputazione previsto dalla DST.

La nostra proposta è quella di adottare quale criterio di imputazione a periodo il principio di competenza, così come applicato dal soggetto passivo nella redazione della propria documentazione di informativa contabile-finanziaria.

2. Individuazione della fattispecie impositiva di cui al Comma 37, lett. a) (servizi di veicolazione di pubblicità mirata).

Paragrafi del Provvedimento interessati: Punti 1, lett. k) e l)

Il Comma 37, lett. a) annovera tra i servizi assoggettati ad ISD la “*veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia*”.

I servizi di veicolazione di pubblicità mirata sono meglio precisati dal Provvedimento nelle lett. *k*) e *l*) del Punto 1, dove, rispettivamente, (a) si definisce la “pubblicità mirata” come “*i messaggi pubblicitari collocati su un’interfaccia digitale in funzione dei dati relativi a un utente che accede a tale interfaccia e la consulta*”; e (b) si definisce la “veicolazione” come “*quel servizio specifico delle piattaforme web che trasferiscono su siti di terzi o ospitano pubblicità mirata, percependo un corrispettivo per tale intermediazione o per tale prestazione*” (enfasi aggiunta).

Già i primi commentatori del Provvedimento hanno rilevato che l’attività di veicolazione di pubblicità mirata, sulla base delle predette disposizioni, si articola in due modalità operative: il collocamento presso le piattaforme digitali (in tal senso i riferimenti ai “*messaggi pubblicitari collocati*” e alle piattaforme web che “*trasferiscono su siti di terzi [...] pubblicità mirata*”) e l’esposizione sulle piattaforme digitali (“*ospitano pubblicità mirata*”). Ciò sarebbe confermato anche dal Punto 3.5, che definisce come rilevanti ai fini dell’ISD “*i corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell’imposta che si occupano di collocare il contenuto pubblicitario mirato su siti di terzi*” - appunto, attività di collocamento e “*i corrispettivi percepiti dai soggetti passivi dell’imposta che ospitano nel sito web tale contenuto pubblicitario*” - attività di esposizione.

L’estensione della fattispecie impositiva anche all’“*esposizione*”, sulla propria piattaforma web, della pubblicità mirata collocata da terzi sembra travalicare la ragion d’essere dell’ISD. Infatti, la *ratio* dell’assoggettamento ad ISD dei servizi di veicolazione di pubblicità mirata è la trasmissione di pubblicità che è risultato di una profilazione degli utenti, sulla base dei dati forniti da quest’ultimi attraverso la loro “attività digitale”. Chi espone pubblicità mirata collocata da terzi non svolge alcuna funzione relativa alla profilazione degli utenti, ma si limita a prestare la propria piattaforma quale “vetrina” per la pubblicità mirata elaborata e collocata da altri.

3. Individuazione della fattispecie impositiva di cui al Comma 37, lett. c) (servizi di trasmissione dei dati).

Paragrafo del Provvedimento interessato: Punto 1, lett. h)iii

Il Comma 37, lett. c) annovera tra i servizi digitali assoggettati ad ISD la “*trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall’utilizzo di un’interfaccia digitale*”. Il Provvedimento riprende la definizione di tali servizi al punto 1, lett. h)iii.

Sarebbe opportuno stabilire espressamente che la trasmissione di dati rilevante ai fini dell’ISD è solo quella effettuata del soggetto titolare dell’interfaccia attraverso la cui consultazione si realizza la raccolta di dati per la successiva trasmissione. Ed infatti, coloro che, dopo aver acquistato dal titolare dell’interfaccia i dati da questi raccolti, provvedano a rivenderli a terzi (magari dopo ulteriori rielaborazioni), ragionevolmente non dispongono delle informazioni necessarie per determinare il *nexus ratio* alla luce. Per tali soggetti, la trasmissione di dati a titolo oneroso dovrebbe rimanere irrilevante.

Questa interpretazione, già accolta da uno dei primi commentatori al provvedimento, sembra supportata dal Considerando 17 della Proposta di Direttiva COM (2018) 148 final del 21 marzo

2018, secondo cui “i servizi che rientrano nell’ambito di applicazione dell’ISD dovrebbero essere quelli che utilizzano le interfacce digitali come metodo per generare il contributo degli utenti che successivamente monetizzano, piuttosto che i servizi che utilizzano le interfacce soltanto come metodo per trasmettere i dati provenienti da altre fonti”.

4. Non applicabilità dell’ISD ai soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi alla clientela in nome proprio, pur a seguito di acquisto contestuale da parte dei fornitori.

Paragrafi del Provvedimento interessati: Punti 1, lett. g) e h)ii., 2.2., lett. a) e b)

Ad avviso di chi scrive, sulla base del Provvedimento non dovrebbero essere ricompresi tra “i servizi di messa a disposizione di interfacce digitali multilaterali che consentono agli utenti di essere in contatto e interagire tra loro, al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi” (Comma 37, lett. b) e Punto 1, lett. h)ii.) le attività di vendita di beni o servizi in nome proprio da parte del gestore di un’interfaccia digitale, anche qualora tale gestore acquisti i beni da un soggetto terzo in maniera contestuale alla vendita dei medesimi alla propria clientela, e seppure il bene o il servizio siano forniti alla clientela dal predetto soggetto terzo.

Queste attività, già sulla base della definizione sopra richiamata, non dovrebbero essere ricomprese tra i servizi assoggettati ad ISD, laddove fa riferimento alla “fornitura diretta di beni o servizi”, ma dovrebbero essere ricompresi nei servizi esclusi da imposta ai sensi del Comma 37-bis, lett. a) e b), riprese dal Provvedimento al Punto 2.2., lett. a) e b).

L’esclusione di tali attività sembra confermata anche dalla definizione di “interfaccia digitale multilaterale” contenuta nel punto 1, lett. g) del Provvedimento, che ricomprende “qualsiasi software, compresi i siti web o parte di essi e le applicazioni, anche mobili, 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**” (enfasi aggiunta).

L’esclusione è giustificata alla luce della *ratio* stessa dell’ISD. Nel caso della vendita in nome proprio di beni e servizi acquistati da terzi ad opera del gestore di un’interfaccia digitale, il gestore è parte del contratto con il cliente finale, gravando sul gestore medesimo la responsabilità nel caso di inadempimento totale o parziale agli obblighi contrattuali ed i rischi relativi. Diversa è la posizione, invece, del gestore dell’interfaccia digitale che si limita a metterla a disposizione agli utenti perché concludano contratti tra loro. In tale ipotesi, infatti, non essendo parte del contratto con i clienti finali, il gestore non corre alcun rischio dall’eventuale inadempimento da parte del fornitore dei beni o dei servizi; pertanto, il valore che il gestore dell’interfaccia trae dalla propria attività deriva solo dai “collegamenti tra gli utenti e nelle interazioni tra di essi”¹.

Come appena osservato, sulla base della lettera della legge e del Provvedimento, sembrerebbe che le attività sopra descritte siano fuori dall’ambito di applicazione dell’ISD. Tuttavia, sarebbe

¹ Cfr. la relazione alla 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.

opportuna una conferma espressa in tal senso, eventualmente anche in successivi documenti di prassi.

5. Meccanismi di *revenue share*

Paragrafi del Provvedimento interessati: Punti 3.1 e 3.2.

Nell'economia digitale, frequente è il ricorso a meccanismi di condivisione dei ricavi (*revenue share*) da parte di imprese in relazione a *partnership* e forme di collaborazione nella fruizione di servizi digitali agli utenti. Per esempio, le imprese digitali possono concordare con altre imprese *partner* l'inclusione di *banner* o di moduli integrati nelle interfacce di queste ultime, allo scopo di re-direzionare gli utenti sul proprio sito web o comunque di concludere contratti per il tramite delle proprie interfacce multilaterali. In tali ipotesi, il ricavo dell'impresa digitale viene percepito in prima battuta nella sua totalità, ma in realtà viene condiviso con l'impresa *partner* che ha messo a disposizione la propria interfaccia per agevolare la conclusione di contratti da parte dell'impresa digitale.

Sulla base dell'attuale definizione di ricavi imponibili dettata dal Provvedimento, sembra che la grandezza cui commisurare l'ISD sia rappresentata dal ricavo lordo percepito dal soggetto passivo. La decurtazione dei ricavi derivante dalle *revenue share* non parrebbe dunque rilevante ai fini dell'ISD.

Ove confermata, questa interpretazione sarebbe irragionevole, in quanto comporterebbe l'ingresso nella base imponibile dell'ISD di grandezze che non sono effettivamente rappresentative del ricavo tratto dal soggetto passivo nella prestazioni di servizi digitali. Peraltro, le somme versate al *partner* saranno probabilmente anch'esse soggette ad ISD. Sarebbe opportuno, pertanto modificare le disposizioni del Provvedimento in modo di identificare il ricavo quale ricavo "netto", ossia decurtato dei costi direttamente imputabili al medesimo.

Ciò non implica la tassazione del ricavo al netto dei costi di produzione - il che sarebbe in contrasto con il Comma 39, a mente del quale "*i ricavi tassabili sono assunti al lordo dei costi*" - ma l'identificazione del ricavo come somma effettiva incassata dal soggetto passivo, risultando dunque coerente con la normativa primaria.

6. Irragionevoli duplicazioni dell'imposta dovuta all'integrazione dei modelli operativi rientranti nell'ambito di applicazione dell'ISD

Paragrafi del Provvedimento interessati: Punti 3.1 e 3.2.

L'integrazione dei modelli operativi e delle *supply chain* delle imprese digitali può portare ad applicazioni "a cascata" dell'ISD che sembrano irragionevoli.

Anche mettendo da parte i meccanismi di *revenue share* sopra ricordati, si pensi ai servizi di *web marketing* prestati da imprese digitali soggetti passivi d'imposta, rientranti nell'ambito di

applicazione dell'ISD, ad altre imprese non correlate che a loro volta forniscono servizi digitali soggetti a ISD.

Siamo consapevoli che la normativa primaria sembra lasciare poco spazio a meccanismi correttivi, disponendo solo un'esenzione per i ricavi da servizi soggetti a ISD resi a soggetti dello stesso gruppo (Comma 38). Tuttavia, la questione della duplicazione dell'imposta derivante dalla sua applicazione "a cascata" pone seri problemi di ragionevolezza, peraltro discriminando tra *supply chain* che si esauriscono all'interno del gruppo e *supply chain* che vedono l'intervento di imprese indipendenti.

7. Determinazione del *nexus ratio*

Paragrafo del Provvedimento interessato: Punto 3.10.

Il Punto 3.10. dettaglia le modalità di calcolo del *nexus ratio* per i servizi di messa a disposizione di interfacce digitali multilaterali che favoriscono le cessioni di beni e prestazioni di servizi tra gli utenti. Nello specifico, questo punto prevede che *"La percentuale collegata al territorio italiano rappresentativa dei servizi di cui al punto 1, lettera h) ii), riguardanti un'interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, è pari al rapporto tra le operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi, realizzate nell'anno solare, per le quali uno degli utenti dell'interfaccia digitale è localizzato nel territorio dello Stato ed il totale delle operazioni di consegna beni o prestazioni di servizi realizzati nel medesimo periodo"*.

Solleva dubbi il riferimento alle operazioni di consegna di beni o prestazioni di servizi *"realizzate nell'anno solare"*. Il termine *"realizzate"*, infatti, rimane generico.

Ad avviso di chi scrive, tale termine dovrebbe essere interpretato con riguardo al momento in cui il soggetto passivo matura con certezza il diritto di ricevere il corrispettivo per la prestazione del servizio digitale. Un chiarimento in tal senso sarebbe opportuno per tutti quei casi in cui il corrispettivo per il servizio digitale viene ad esistenza ad esito di fattispecie a formazione progressiva. Si tratta di ipotesi estremamente frequenti nella prassi, considerato anche il diritto di recesso generalmente spettante ai consumatori sulla base della normativa di settore e le condizioni contrattuali applicate dagli utenti che spesso dilatano le tempistiche per lo *ius poenitendi* anche oltre i termini di legge (si pensi, ad esempio, alle prenotazioni di strutture di soggiorno con cancellazione gratuita sino a pochi giorni prima della data fissata per il pernottamento).

8. Indirizzo IP

Paragrafo del Provvedimento interessato: Punto 4.5.

Il Comma 40-bis, nello specificare il presupposto territoriale dell'ISD, stabilisce che *"il dispositivo si considera localizzato nel territorio dello Stato con riferimento principalmente all'indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso o ad altro sistema di geolocalizzazione, nel rispetto delle regole relative al trattamento dei dati personali"*.

Il Punto 4.5 del Provvedimento detta ulteriori indicazioni sul punto, prevedendo che *“Il dispositivo si considera localizzato nel territorio italiano sulla base dell’indirizzo di protocollo internet (IP) del dispositivo stesso o, in mancanza di questo indirizzo, facendo ricorso ad altro metodo di geolocalizzazione”*.

Il Provvedimento ha pertanto stabilito che l’indirizzo IP del dispositivo è il criterio principale per verificare la localizzazione del medesimo nel territorio dello Stato, mentre gli altri metodi di geolocalizzazione sono applicabili solo *“in mancanza di questo indirizzo”*.

La posizione adottata nel Provvedimento sembra giustificata dal termine *“principalmente”* contenuto nel Comma 40-bis. Tuttavia, questa risulta irragionevole, in quanto, anzitutto, è difficilmente ipotizzabile che un dispositivo possa accedere ad *internet* in assenza di un indirizzo IP, ma soprattutto perché talvolta i soggetti passivi hanno a disposizione sistemi di geolocalizzazione ben più affidabili rispetto all’indirizzo IP.

Sarebbe pertanto opportuno modificare il Provvedimento riprendendo sul punto quanto stabiliva la Proposta di Direttiva COM (2018) 148 final del 21 marzo 2018, la quale, all’art. 5, par. 5, stabiliva che *“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”*².

9. Osservazioni conclusive

Infine, al di fuori di commenti specifici relativi ai singoli Punti del Provvedimento, si vuole porre l’attenzione su alcuni aspetti di ordine generale in ordine alla gestione amministrativa dell’ISD.

L’ISD è un tributo con caratteristiche del tutto peculiari, dovute alla particolarità dell’indice di capacità contributiva che intende tassare, ossia il potere sui dati generati dalla *“vita digitale”* degli utenti.

Proprio le caratteristiche del tributo comportano non poche difficoltà per gli operatori del settore. In particolare:

- (i) l’ISD è un tributo la cui misura non può semplicemente ricavarsi dai dati contabili dei soggetti passivi, ma che richiede elaborazioni qualitative di carattere complesso (la qualificazione di un servizio come digitale in molti casi è esercizio non banale), con importanti difficoltà per gli operatori circa la stessa consapevolezza di rendere un servizio che possa ricadere nell’ambito di applicazione della ISD;
- (ii) lo stesso settore dei servizi digitali è in continua evoluzione, non potendosi escludere che forme innovative di prestazione di servizi digitali siano difficilmente catalogabili nelle definizioni previste dalla normativa;

² Sul tema, la relazione alla Proposta di Direttiva evidenziava che *“L’indirizzo IP è un indicatore semplice ed efficace per localizzare l’utente. Inoltre, se un soggetto passivo è a conoscenza, mediante altri mezzi di geolocalizzazione, che l’utente non si trova nello Stato membro corrispondente all’indirizzo IP, tale soggetto passivo potrebbe comunque utilizzare questo altro metodo di geolocalizzazione per stabilire il luogo di imposizione”*.

- (iii) gli obblighi contabili gravanti sugli operatori e le stesse disposizioni attuative della normativa primaria sono ancora in corso di definizione, seppure l'ISD sia in vigore dal 1° gennaio di quest'anno; ciò comporterà la necessità per gli operatori di predisporre procedure informatiche complesse in tempi quanto mai ridotti, tenendo conto l'ormai imminente scadenza degli obblighi di versamento.

Alla luce di quanto sopra, ci sembra opportuno che l'Amministrazione finanziaria tenga conto di queste difficoltà nell'adozione di eventuali provvedimenti sanzionatori, almeno nei primi anni di applicazione della disciplina. Invero, non pare indubbio che la disciplina dell'ISD presenti profili problematici tali da generare una situazione di obiettiva incertezza, non solo nella fase attuale ma anche in futuro.

Peraltro, al riferimento operato dal Comma 44 alle disposizioni sanzionatorie in tema di IVA può conseguire l'applicazione di penalità estremamente elevate.

Ad avviso di chi scrive, la complessità dell'ISD rende opportuno:

- (i) l'adozione da parte dell'Amministrazione finanziaria di linee guida precise e dettagliate circa le modalità applicative dell'ISD - oltre alle tradizionali circolari, potrebbero essere utili delle risposte a quesiti sul modello delle FAQ;
- (ii) la previsione di oneri documentali facoltativi a carico dei soggetti passivi, come quelli previsti per la *transfer pricing* e il *patent box*, ad esito dei quali possa derivare la disapplicazione di sanzioni per i contribuenti in sede di verifica;
- (iii) la previsione di procedure di interpello *ad hoc* sulla falsariga degli accordi preventivi *ex art. 31-ter* del d.P.R. n. 600/1973.

Infine, sia consentito svolgere una breve riflessione *de jure condendo* che, pur esorbitante dall'ambito di questa pubblica consultazione, può essere utile almeno a suscitare un dibattito.

E' noto come l'ISD, pur autoqualificandosi quale imposta sulle prestazioni di servizi digitali, abbia lo scopo di porre rimedio a quelle che sono ritenute carenze dell'attuale quadro normativo in tema di fiscalità internazionale, che non consentirebbero di assoggettare ad imposta reddituale nelle *market jurisdictions* i profitti derivanti dallo svolgimento di attività d'impresa "in forma digitale".

Se questo è la vera ragione che ha portato il legislatore italiano (così come altri Stati dell'Unione Europea e extra-europei) a introdurre l'ISD, non parrebbe fuor di logica che l'imposta sui redditi già pagata in Italia da soggetti riferibili al gruppo assoggettato a ISD nel suo complesso, a fronte di attività quivi svolte anche solo indirettamente connesse alla prestazione dei servizi digitali assoggettati ad imposta, sia riconosciuta quale imposta detraibile ai fini dell'ISD.

* * *

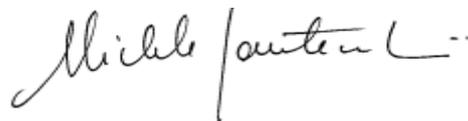
Ringraziando nuovamente per l'opportunità di sottoporre queste osservazioni, restiamo a disposizione per qualsiasi chiarimento.

L'occasione è lieta per fare i nostri migliori auguri di un felice anno nuovo.

Distinti saluti,



Dott. Francesco Pisciotta



Dott. Michele Santocchini