



CONSIGLIO REGIONALE
DIREZIONE AFFARI DELLA PRESIDENZA E LEGISLATIVI
SERVIZIO AFFARI ISTITUZIONALI ED EUROPEI

ALLEGATO A) ALLA RISOLUZIONE n. 18/2018

Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio - È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale (COM(2018)146 final). Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa (COM(2018)147 final) – 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).

Osservazioni Tecniche

PREMESSE

Le Comunicazioni della Commissione europea in sintesi

Le Comunicazioni sono conseguenti al percorso intrapreso dall'Unione nel settore dell'economia digitale che ha le sue principali tappe nei seguenti atti:

- Strategia per il mercato unico digitale (COM(2015) 192 final, 6 maggio 2015);
- Dichiarazione congiunta ITA, FRA, GER e SPA su tassazione delle società che operano nell'economia digitale (18 settembre 2017) sulla c.d. imposta di compensazione sul fatturato delle società;
- Comunicazione della Commissione *Un sistema fiscale equo ed efficace nell'Ue per il mercato unico digitale* (COM(2017) 547 final, 21 settembre 2017);
- Conclusioni del Vertice di Tallinn sull'economia digitale (29 settembre 2017);
- Conclusioni del Consiglio europeo del 19-20 ottobre 2017 che prevedono la realizzazione di un *regime fiscale efficace ed equo, adeguato all'era digitale*.

In questo percorso i tre atti europei si prefiggono altrettanti importanti obiettivi così sintetizzabili:

- *per lo Stato*: ottenere gettito fiscale sui servizi digitali forniti sul proprio territorio;
- *per le imprese*: certezza del quadro fiscale e eliminazione della concorrenza sleale;
- *per i consumatori*: maggiore tutela.

Nello specifico la **COM (2018) 146 final**, partendo dalla considerazione della inadeguatezza del vigente sistema di tassazione delle economia digitale si pone l'obiettivo di una tassazione sostenibile nell'era digitale. In particolare, da un lato, la proposta rileva l'inadeguatezza delle norme fiscali riguardanti le imposte sulle società in quanto fondate sulla presenza fisica delle società in un Paese e sulla non coincidenza tra luogo di tassazione degli utili e luogo di creazione del valore economico e, dall'altro, prende atto della frammentazione della legislazione fiscale tra i diversi Stati membri che hanno adottato misure unilaterali di imposizione indiretta.

Al fine di far fronte alle descritte problematiche, la proposta individua due linee di intervento principali:

- 1. una soluzione globale nell'ambito del sistema di tassazione delle società;**



2. una misura temporanea per la tassazione di determinati ricavi derivanti dai servizi digitali.

La COM (2018) 147 final, è una proposta di direttiva che stabilisce **norme relative alla tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa**. Tale direttiva offre una soluzione nell'ambito dell'attuale sistema di tassazione delle società e intende rispondere a due interrogativi, ovvero "dove tassare" e "cosa tassare" nell'economia digitale.

In particolare, la proposta di direttiva stabilisce:

- **norme intese ad ampliare il concetto di stabile organizzazione, applicabile ai fini dell'imposta sulle società in ciascuno Stato membro (per l'Italia imposta sul reddito delle società), allo scopo di includere una presenza digitale significativa** attraverso la quale è esercitata, in tutto o in parte, un'attività;
- **una serie di principi per l'attribuzione degli utili a una presenza digitale significativa o in relazione ad essa, ai fini dell'imposta sulle società.**

La "**presenza digitale significativa**" in uno Stato membro è definita dalla proposta sulla base dei ricavi provenienti dalla fornitura di servizi digitali o del numero di utenti online o del numero di contratti commerciali per servizi digitali. Tali soglie mirano a garantire che, nel valutare se una società debba essere tassata, si tenga conto dei livelli significativi di attività digitale, evitando al contempo oneri sproporzionati a carico delle PMI. Nello specifico, affinché una società possa considerarsi caratterizzata da una presenza digitale significativa, ai sensi dell'art. 4 della proposta occorre che:

1) **l'attività svolta consiste interamente o in parte nella fornitura di servizi digitali¹ tramite un'interfaccia digitale;**

2) sia soddisfatta **una o più** delle seguenti condizioni sulla fornitura dei servizi:

- **la parte dei ricavi totali ottenuti** in un periodo d'imposta dalla fornitura di tali servizi digitali a utenti situati nello Stato membro considerato nel corso del periodo d'imposta è **superiore a 7.000.000 euro;**
- **il numero di utenti** di uno o più di tali servizi digitali che sono situati nello Stato membro considerato nel corso del periodo d'imposta è **superiore a 100.000;**
- **il numero di contratti commerciali** per la fornitura di servizi digitali che sono conclusi nel corso del periodo d'imposta da parte di utenti situati nello Stato membro considerato è **superiore a 3.000.**

Riguardo alle **nuove regole per l'attribuzione degli utili** alle imprese digitali, la Comunicazione propone di basarsi sugli attuali principi in materia di prezzi di trasferimento e stabilisce che l'attribuzione degli utili a un'impresa digitale debba riflettere le particolari modalità con cui le attività digitali conducono alla creazione di valore, mediante il ricorso a specifici criteri, quali i dati e gli utenti. In particolare, la proposta introduce **un'analisi funzionale** (art. 5) per la determinazione degli utili collegati ad una presenza digitale significativa, giacché gli attivi prodotti dalla società non sempre risultano coincidenti con la reale creazione di valore di una società con presenza digitale significativa. Pertanto, concorrono alla determinazione degli utili anche tutte quelle attività economicamente rilevanti che sono svolte dalla società attraverso **un'interfaccia digitale**. Si tratta di funzioni come la raccolta, l'archiviazione la vendita dei dati degli utenti o la vendita di spazi pubblicitari *on line*².

¹ Per servizi digitali, ai sensi dell'art. 3 della COM(2018) 147 final, si intendono 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**» (cfr. allegato II) Tali servizi non comprendono i «beni per cui l'ordine o l'elaborazione avvengano automaticamente» o «i servizi dei professionisti, avvocati, che effettuino consulenza per posta elettronica».

² Per una elencazione cfr. art. 5, par. 5.



La COM (2018) 148 final, infine, **introduce un'imposta unica sui servizi digitali a livello UE** al fine di evitare distorsioni della concorrenza considerato che, allo stato attuale, dieci Stati membri dell'Unione europea hanno già adottato misure unilaterali (tra i quali l'Italia che ha introdotto la *web tax transitoria* al 3%, con decorrenza a partire dal 1 gennaio 2019).

La Commissione europea, pertanto, intende evitare un'ulteriore frammentazione del mercato unico. Come evidenziato nella proposta, l'introduzione dell'imposta richiede, infatti, un previo accordo multilaterale internazionale, in quanto molte società attive nel settore dei servizi digitali hanno la sede in Paesi extra-UE. Pertanto, al fine di ovviare alle difficoltà di raggiungere un consenso internazionale, l'intervento proposto dalla Commissione europea ha **natura provvisoria**.

L'obiettivo specifico perseguito dalla proposta è quello di **introdurre una misura mirata ai ricavi derivanti dalla fornitura di due tipi di servizi digitali che hanno una caratteristica in comune, ovvero per generare ricavi dipendono fortemente dallo sfruttamento della partecipazione degli utenti o dei dati ottenuti su di essi**. Si tratta dei servizi che consistono nella collocazione di pubblicità sulle interfacce digitali, nonché mercati e interfacce digitali di intermediazione finalizzati principalmente a facilitare l'interazione diretta tra gli utenti (*ad esempio applicazioni o siti di vendita peer-to-peer*). Poiché questi servizi sono generalmente forniti a distanza, non è necessario che il soggetto che li eroga sia fisicamente stabilito nella giurisdizione in cui si trovano gli utenti e in cui pertanto viene creato il valore. Questa nuova imposta mira dunque a conferire diritti di imposizione a tali giurisdizioni.

Quanto agli **elementi identificativi dell'imposta**, la proposta prevede che la stessa sia applicata ai ricavi ("**ricavi imponibili**" - art. 3) derivanti dalla fornitura dei seguenti servizi:

- a) la collocazione su un'interfaccia digitale³ di pubblicità mirata agli utenti di tale interfaccia;
- b) la messa a disposizione degli utenti di un'interfaccia digitale multilaterale che permette loro di trovare altri utenti e di interagire con essi e che può anche agevolare le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti;
- c) la trasmissione di dati raccolti sugli utenti e generati dalle attività degli utenti sulle interfacce digitali.

Si tratta, in particolare, dei ricavi lordi totali, al netto dell'imposta sul valore aggiunto e di altre imposte analoghe.

L'**aliquota dell'ISD** è del 3% (art. 8).

Soggetto passivo dell'imposta, con riguardo a un periodo d'imposta, è qualsiasi entità che soddisfa entrambe le condizioni seguenti:

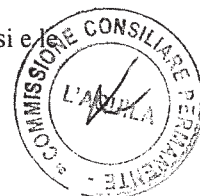
- a) **l'importo totale dei ricavi a livello mondiale** dichiarati dall'entità **per l'esercizio finanziario pertinente supera 750 000 000 EUR;**
- b) **l'importo totale dei ricavi imponibili ottenuti dall'entità nell'Unione durante l'esercizio finanziario pertinente supera 50 000 000 EUR.**

L'imposta, pertanto, è destinata a trovare applicazione nei confronti delle multinazionali. Restano, quindi, escluse le PMI.

Quanto al **luogo di imposizione**, ai sensi dell'art. 5 della proposta, "***i ricavi imponibili ottenuti da un'entità in un periodo d'imposta sono considerati ottenuti in uno Stato membro in tale periodo d'imposta se gli utenti di tale servizio imponibile si trovano in tale Stato membro in detto periodo d'imposta***". Il presupposto di tale previsione è che la partecipazione dell'utente alle attività digitali dell'impresa genera valore per l'impresa stessa. Il luogo di imposizione è pertanto **il luogo di creazione del valore economico, ovvero il luogo in cui si trova l'utente digitale**.

In merito al **recepimento della direttiva**, l'art. 25 prevede che entro il "31 dicembre 2019", gli Stati membri adottano e pubblicano, le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative

³ Ai sensi dell'art. 1, per «interfaccia digitale» si intende qualsiasi software, compresi i siti *web* o parte di essi e applicazioni, anche mobili, accessibili agli utenti.



necessarie per conformarsi alla stessa e che, a decorrere dal “1° gennaio 2020”, applicano tali disposizioni.

OSSERVAZIONI REGIONALI

PREMESSE

Come noto, l'imposizione fiscale costituisce materia riservata alla esclusiva competenza statale, ai sensi del comma II, *lett. e)* dell'art. 117 cost. “*sistema tributario*”. In questo quadro, anche le proposte Ue in esame, inerenti all'allargamento della base imponibile per le società che operano nel mercato digitale e all'imposta comune su alcuni servizi digitali, dovrebbero esulare dallo stretto interesse regionale. Tuttavia, la presenza nell'ambito della **potestà esclusiva** della Regione di materie come il **commercio** (art.117, IV, Costituzione, cfr. tra le altre Corte Cost. nella sent. n. 1/2004), da un lato, e le inevitabili **ricadute economiche** destinate a prodursi anche sul tessuto produttivo regionale per effetto dell'adozione di norme fiscali per l'economia digitale, dall'altro, rendono opportuna la formulazione di una posizione regionale in merito.

Sulla COM (2018) 146 final – Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio “È giunto il momento di istituire norme fiscali moderne, eque ed efficaci per l'economia digitale”.

La proposta è un **documento** con il quale la Commissione europea invita gli Stati membri a raggiungere rapidamente un accordo in merito alle proposte riportate nello stesso, affinché le imprese, le amministrazioni, i cittadini e l'economia europea possano beneficiare di un quadro fiscale uniforme e moderno per l'economia digitale. Queste proposte dovrebbero costituire la base comune che l'Unione e gli Stati membri dovrebbero utilizzare per alimentare i lavori internazionali in corso sulla tassazione dell'economia digitale e contribuire al buon esito degli stessi.

Trattandosi di un documento, che quindi è privo di efficacia vincolante per gli Stati membri, esso **non è suscettibile di un'analisi del rispetto dei principi di sussidiarietà e proporzionalità**. Lo stesso, tuttavia, costituisce il presupposto logico delle successive *Comunicazioni* e raccoglie le motivazioni dell'intervento della Unione europea in materia.

Nel merito, si condivide l'impostazione del documento che si pone l'obiettivo di trovare una soluzione strutturale globale al problema della tassazione dell'economia digitale all'interno dell'Unione. Alcuni degli interventi proposti costituiscono, inoltre, una semplice soluzione temporanea per far fronte agli attuali rischi di frammentazione del mercato unico e impedire ulteriori divergenze, nell'attesa di una soluzione globale definitiva.

Considerata, comunque, la stretta correlazione tra le tre *Comunicazioni* della Commissione europea in esame, si rinvia all'ultimo paragrafo per la formulazione di alcune considerazioni, aventi carattere trasversale alle *Comunicazioni* stesse.

*

Sulla COM (2018) 147 final - Proposta di Direttiva del Consiglio che stabilisce norme per la tassazione delle società che hanno una presenza digitale significativa.

La Comunicazione riguarda una proposta di Direttiva. E' pertanto un atto legislativo tipico sottoposto all'analisi di proporzionalità/sussidiarietà.

La proposta mira ad affrontare le questioni poste dall'economia digitale, delineando una soluzione globale nell'ambito dei regimi di imposta vigenti negli Stati membri.

Sulla Base Giuridica

La base giuridica appare corretta. La Commissione europea individua la base giuridica in materia di imposte *diverse da quelle sul volume d'affari* nell'art. 115 TFUE⁴. Tale disposizione prevede che

⁴ Articolo 115 TFUE: “Fatto salvo l'articolo 114, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce



le misure di ravvicinamento abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno.

Sul rispetto del principio di sussidiarietà

La proposta di Direttiva appare conforme al principio di sussidiarietà. Le imprese che forniscono "servizi digitali" possono operare a livello transfrontaliero senza alcuna presenza fisica, sia all'interno dell'Unione che da Paesi terzi. Ciò comporta la necessità di norme uniformi per garantire che tali imprese paghino le imposte sui utili prodotti nello Stato Membro in cui si trova l'utente. La dimensione transfrontaliera delle attività digitali comporta la necessità di un'iniziativa a livello dell'Unione, che offre un valore aggiunto rispetto a quanto si potrebbe conseguire mediante diverse misure nazionali.

Sul rispetto del principio di proporzionalità

La Direttiva proposta non implica l'armonizzazione delle aliquote d'imposta applicate ai ricavi conseguenti alla prestazione dei servizi digitali e, di conseguenza, non limita la capacità degli Stati membri di incidere sull'importo auspicato del gettito fiscale derivante da tali attività. Inoltre, la direttiva in esame non interferisce con le scelte nazionali in termini di portata dell'intervento del settore pubblico e composizione delle entrate fiscali. *Il principio di proporzionalità è quindi rispettato.*

Nel merito della proposta

Considerata la stretta correlazione tra le tre *Comunicazioni* della Commissione europea in esame, si fa rinvio all'ultimo paragrafo del presente documento, nel quale sono riportate alcune considerazioni di carattere trasversale alle stesse.

*

Sulla COM (2018) 148 final - Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali.

La *Comunicazione* riguarda una proposta di Direttiva. E' pertanto un atto legislativo tipico sottoposto all'analisi di proporzionalità/sussidiarietà. La proposta di Direttiva è rivolta ad affrontare a titolo provvisorio il problema dell'inadeguatezza delle attuali norme in materia di imposta sui ricavi lordi derivanti da alcuni servizi digitali.

Sul rispetto del principio di sussidiarietà

La proposta di direttiva si fonda **sull'articolo 113 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE)**. Tale disposizione permette al Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale europeo, di adottare le disposizioni che riguardano l'armonizzazione della legislazione degli Stati membri relativa ad altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza. *La base giuridica appare, pertanto, corretta.*

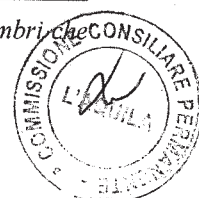
Sul rispetto del principio di proporzionalità

La proposta appare coerente con il principio di sussidiarietà enunciato all'art. 5, paragrafo 3, del trattato sull'Unione europea (TUE). L'azione dell'Unione è necessaria per attenuare la frammentazione del mercato unico e la comparsa di distorsioni della concorrenza all'interno della UE in seguito all'adozione di misure unilaterali divergenti a livello nazionale, soprattutto se rivolta ad individuare un'azione comune e coordinata a livello di Unione per riformare il quadro normativo in materia di fiscalità delle imprese al fine di includervi le attività digitali delle imprese.

NEL MERITO DELLE PROPOSTE

Sulla COM (2018)146

direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno".



Nel delineare i tratti salienti della misura temporanea per la tassazione di determinati ricavi derivanti dai servizi digitali, introdotta dalla COM (2018) 148, la *Comunicazione* n. 146, al par. 4, nota 20, apre alla possibilità di prevedere che una parte del gettito ricavato dall'imposta sui ricavi derivanti da servizi digitali (ISD) possa essere destinata ad entrare a far parte del bilancio dell'Unione europea "ad esempio nel contesto della decisione sulle risorse proprie per il periodo del prossimo quadro finanziario pluriennale".

Tuttavia, a fronte di un impatto non indifferente per l'Unione europea, sia in termini di budget, che di sistema di controllo contabile per la prevenzione e la repressione dell'evasione, dell'elusione e degli altri abusi fiscali, la previsione non risulta adeguatamente specificata in quanto relegata in una nota della Comunicazione in parola.

In ogni caso, si rappresenta la necessità che il gettito dell'ISD sia riscosso dallo Stato membro in cui il soggetto passivo genera ricavi e che, quindi, esso faccia parte del bilancio dello Stato di riferimento.

Sulla COM (2018)148

L'art. 10 (*Identificazione*), par. 3, lett. b) della COM (2018)148 prevede che se il soggetto passivo è debitore dell'ISD in più di uno Stato membro può scegliere uno Stato membro di identificazione.

In relazione a tale previsione di carattere generale si registra poi una scarsa coerenza e un apparente contrasto tra le previsioni normative di cui ai successivi articoli 16 e 18.

In particolare, l'art. 16 (*Modalità di pagamento*), al par. 1, dispone in via generale che "l'ISD totale dovuta da un soggetto passivo in tutti gli Stati membri per un dato periodo d'imposta è **versata dal soggetto passivo nello Stato membro di identificazione**" e al par. 7, lascia intendere che ci sia un obbligo di redistribuzione a carico dello Stato di identificazione nei confronti degli Stati Membri nei quali l'imposta è dovuta (Cfr. Relazione a pag. 13).

All'articolo 18 (*Contabilità, tenuta dei registri, misure antifrode, di esecuzione e di controllo*), par. 4, si legge invece che l'ISD è versata dal soggetto passivo direttamente a ciascuno Stato membro in cui è dovuta.

La portata normativa dei due articoli in esame appare in palese contrasto. Si chiede, pertanto, di definire in maniera più chiara il sistema di riscossione dell'ISD.

Sulle COM (2018)147 e 148

Ad oggi, il quadro normativo europeo si presenta disomogeneo e di non chiara comprensione. Sebbene allo stato attuale gli interventi delineati nelle *Comunicazioni* 147 e 148 siano ancora in fase di adozione, preme rilevare l'esistenza di difficoltà interpretative con riguardo a due profili prevalenti: l'esatta identificazione dei servizi digitali tassabili e di quelli esenti, anche in relazione a quanto previsto dalla direttiva 2006/112/CE sul sistema comune d'imposta sul valore aggiunto; quindi, la ricognizione delle norme vigenti nel settore dei servizi digitali.

Per quanto concerne l'individuazione dei servizi digitali tassabili e di quelli esenti, le previsioni contenute nella COM 147 riguardo, rispettivamente, ai servizi tassabili (articolo 3, par. 5, lett. f) e, allegato n. II) e ai servizi non tassabili (art. 3, par. 5, ult. cpv. e allegato III) devono necessariamente essere messe a sistema con le disposizioni vigenti, introdotte dalla direttiva 5 dicembre 2017, n. 2017/2455/UE, che ha modificato, tra l'altro, la direttiva 2006/112/CE.

Pur trattandosi di imposte diverse, l'imposta sulle società e l'imposta sui consumi, resta, infatti, in ogni caso un'esigenza di chiarezza e di sistematicità delle norme europee.

Dal punto di vista sostanziale, la direttiva 2006/112/CE reca un elenco sintetico delle attività digitali sovrapponibile solo in misura parziale a quelle previste nella COM 147.

Dubbi ermeneutici sorgono anche nella ricognizione delle norme vigenti nel settore dei servizi digitali, in carenza di un atto normativo che riordini e sistematizzi le modifiche a più riprese introdotte a livello unionale anche sul fronte dell'imposta del valore aggiunto.



Alla luce delle osservazioni condotte, si propone che, una volta entrate in vigore le direttive “gemelle” attualmente in fase di proposta (COM 147, *Proposta di Direttiva del Consiglio* che stabilisce norme per la tassazione delle società *che hanno una presenza digitale significativa*, e COM 148, *Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali applicabile ai ricavi derivanti dalla fornitura di taluni servizi digitali*), sia adottata una **disciplina organica del settore**, nonché **un elenco unico dei servizi digitali tassabili e di quelli esenti**. Una maggiore chiarezza normativa favorirebbe, infatti, anche il legislatore nazionale, che da tempo ha mostrato attenzione verso una più intensa protezione del principio di libera concorrenza del mercato tra le società tradizionalmente intese e quelle che operano a livello digitale.

