



CAMERA DEI DEPUTATI

Commissioni riunite IX e X

AUDIZIONE DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

esame della proposta di legge AC 3564 concernente la “Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione dei beni e servizi e disposizioni per la promozione dell’economia della condivisione”

Roma, 26 luglio 2016

Sommario

1. Premessa	2
2. L'Agenda europea per l'economia collaborativa.....	3
3. Le iniziative normative degli altri Paesi UE.....	5
4. La proposta di legge italiana.....	8
5. Profili fiscali della proposta	10
6. Cenni sulle problematiche IVA dell'economia della condivisione	14
7. Considerazioni finali.....	18

1. Premessa

Grazie Presidente e Onorevoli Deputati per avermi invitato a fornire spunti di riflessione sulla proposta di legge concernente la “Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione dei beni e servizi e disposizioni per la promozione dell’economia della condivisione” (AC 3564).

L’economia collaborativa o della condivisione (cd. *sharing economy*)¹ costituisce un nuovo modello economico e culturale fondato sullo scambio alla pari di beni e servizi (cd. mercato *peer-to-peer*), in alternativa all’acquisto degli stessi come tipicamente accade nell’economia tradizionale.

I meccanismi di funzionamento dell’economia condivisa consentono a soggetti privati, che non operano in maniera professionale sul mercato, di utilizzare i propri beni privati e di prestare servizi a fini economici e lucrativi.

Gli strumenti della tecnologia e i social network hanno contribuito in maniera determinante alla diffusione del fenomeno e ne hanno ampliato notevolmente le potenzialità, soprattutto perché hanno esteso e facilitato l’accesso ai servizi e ai beni oggetto di condivisione.

Tale sistema di condivisione risulta maggiormente presente nei settori del *crowdfunding*, dei trasporti, dei servizi di scambio di beni di consumo e del turismo.

La rapida espansione dell’economia condivisa² pone al centro dell’attenzione, a livello sia europeo che nazionale, il problema dell’assenza di una regolamentazione normativa, idonea a garantire che questo nuovo modello di business non si svolga in contrasto con il mercato e con le regole della concorrenza, tutelando sia gli operatori professionali che gli interessi degli utenti.

Nell’attuale quadro normativo, infatti, lo scambio di un bene o di un servizio al di fuori dell’esercizio di un’attività professionale organizzata consente al privato di sottrarsi

¹ L’espressione “economia collaborativa” è spesso usata in maniera intercambiabile con l’espressione “economia della condivisione”.

² Nella Comunicazione della Commissione UE del 2 giugno 2016 si evidenzia che il settore dell’economia collaborativa, seppur ancora piccolo, sta crescendo velocemente, guadagnando quote di mercato importanti in alcuni settori. Basti pensare che i ricavi lordi nell’Unione Europea di piattaforme e prestatori di servizi di collaborazione sono stati stimati a 28 miliardi di euro nel 2015 e, rispetto all’anno precedente, i ricavi nell’UE di cinque settori chiave sono quasi raddoppiati e si prevede che continueranno a crescere sensibilmente.

alla disciplina, sostanziale e fiscale, cui sono sottoposti gli altri operatori del medesimo settore.

Questa situazione determina un'alterazione della struttura concorrenziale del mercato, a svantaggio delle imprese e dei professionisti, e comporta delle ingenti perdite di gettito, in quanto i proventi derivanti dall'economia condivisa potrebbero sfuggire al sistema fiscale tradizionale.

2. L'Agenda europea per l'economia collaborativa

Sul tema della *sharing economy* è intervenuta recentemente la Commissione UE che, con la comunicazione (COM 2016, n. 356) pubblicata il 2 giugno 2016, ha predisposto "un'agenda europea per l'economia collaborativa" ed ha fornito agli Stati membri gli orientamenti e le linee guida finalizzati a garantire uno sviluppo equilibrato e sostenibile di questa forma di scambio³.

La Commissione UE assume come presupposto l'esigenza di sfruttare le nuove opportunità per il mercato create dall'economia collaborativa e di incentivare la piena fruizione dei molteplici vantaggi da essa derivanti.

Al contempo, però, la Commissione è consapevole del rischio di un'economia parallela informale, priva di regole, caratterizzata da incertezza sui diritti e sugli obblighi degli operatori e degli utenti, che consenta di approfittare di "zone grigie" dell'ordinamento giuridico, ad esempio per sfruttare i lavoratori o per sottrarsi al pagamento delle imposte.

³ Ai fini della citata Comunicazione, per "economia collaborativa" deve intendersi il modello imprenditoriale "in cui le attività sono facilitate da piattaforme di collaborazione che creano un mercato aperto per l'uso temporaneo di beni e servizi spesso forniti da privati. L'economia collaborativa coinvolge tre categorie di soggetti: i) i prestatori di servizi che condividono beni, risorse, tempo e/o competenze e possono essere privati che offrono servizi su base occasionale ("pari") sia prestatori di servizi nell'ambito della loro capacità professionale ("prestatori di servizi professionali"); ii) gli utenti di tali servizi; e iii) gli intermediari che mettono in comunicazione – attraverso una piattaforma online – i prestatori e utenti e che agevolano le transazioni tra di essi ("piattaforme di collaborazione". Le transazioni dell'economia collaborativa generalmente non comportano un trasferimento di proprietà e possono essere effettuate a scopo di lucro o senza scopo di lucro".

La comunicazione della Commissione UE, pertanto, pone l'accento sulla necessità di un intervento degli Stati membri diretto a chiarire il quadro normativo a livello nazionale e, a tal fine, contiene alcune indicazioni fondamentali.

In particolare, le linee guida individuate dalla Commissione UE riguardano:

1) i requisiti di accesso al mercato. Una questione fondamentale per le autorità e gli operatori di mercato è se, e che in misura, le piattaforme di collaborazione e i prestatori di servizi possono essere soggetti a requisiti di accesso al mercato (quali, ad esempio, autorizzazioni per l'esercizio di impresa, obblighi di licenza o requisiti minimi di legalità). La Commissione ricorda che, a norma del diritto dell'UE, tali requisiti devono essere giustificati e proporzionati, tenendo conto delle specificità del modello imprenditoriale e dei servizi innovativi interessati, senza privilegiare un modello d'impresa a scapito di altri. In particolare, nel contesto dell'economia collaborativa, un elemento importante per valutare se un requisito di accesso al mercato è necessario, giustificato e proporzionato, può essere quello di stabilire se i servizi sono offerti da professionisti o da privati a titolo occasionale. Ai fini della regolamentazione delle attività in questione, i privati che offrono beni o servizi su base occasionale e "tra pari" (*peer-to-peer*), attraverso l'utilizzo di piattaforme di collaborazione, non dovrebbero essere automaticamente considerati come prestatori di servizi professionali. In tal senso, potrebbe risultare utile la definizione di soglie, anche settoriali, al di sotto delle quali un'attività economica è qualificata come non professionale. Inoltre, la Commissione invita gli Stati Membri a cogliere l'opportunità di riesaminare, semplificare e modernizzare i requisiti di accesso al mercato che sono generalmente applicabili agli operatori economici, mirando ad eliminare oneri normativi superflui, indipendentemente dal modello imprenditoriale adottato, e ad evitare la frammentazione del mercato unico;

2) i regimi di responsabilità. Le piattaforme di collaborazione sono incoraggiate all'adozione di azioni volontarie dirette a contrastare i contenuti online illeciti o ingannevoli e ad accrescere, conseguentemente, la fiducia degli utenti;

3) la tutela degli utenti. Sotto questo profilo, gli Stati membri dovrebbero garantire, con un approccio equilibrato, un elevato livello di protezione dei

consumatori dalle pratiche commerciali sleali senza, tuttavia, imporre obblighi di informazione sproporzionati e altri oneri amministrativi a carico dei privati che occasionalmente forniscono dei servizi;

4) la tutela dei lavoratori autonomi e subordinati impiegati nell'ambito dell'economia collaborativa. In particolare, la Commissione individua due elementi fondamentali per agevolare i cittadini a sfruttare pienamente il loro potenziale, aumentare la partecipazione al mercato del lavoro e stimolare la competitività, garantendo al contempo condizioni di lavoro eque e una protezione sociale adeguata e sostenibile: a) l'adeguatezza delle norme nazionali in tema di lavoro rispetto alle diverse esigenze dei lavoratori subordinati e autonomi nel mondo digitale e del carattere innovativo dei modelli imprenditoriali collaborativi; b) chiarimenti dei singoli Stati Membri sull'applicabilità delle norme nazionali sul lavoro alla luce dei modelli di lavoro nell'economia collaborativa.

5) la fiscalità. Con specifico riferimento agli aspetti fiscali, le linee guida delineate dalla Commissione UE evidenziano come i soggetti che operano nell'ambito dell'economia collaborativa devono essere sottoposti alla normativa fiscale al pari degli operatori professionali. Tuttavia, sussistono delle obiettive condizioni di incertezza sull'individuazione degli obblighi fiscali applicabili e sull'adempimento degli stessi, a causa delle difficoltà di identificazione dei contribuenti interessati, di determinazione del reddito imponibile e, più in generale, sulla mancanza di adeguate informazioni.

Anche rispetto al tema della fiscalità dell'economia collaborativa appare, quindi, prioritario l'obiettivo di conferire certezza al quadro normativo di riferimento, predisponendo, inoltre, degli obblighi proporzionati e funzionali a garantire condizioni di parità con gli altri soggetti operanti sul mercato.

3. Le iniziative normative degli altri Paesi UE

La crescita dell'economia collaborativa ha suscitato l'attenzione non solo delle Istituzioni europee ma anche delle Autorità nazionali e locali che stanno intraprendendo

delle iniziative, spesso attraverso specifici interventi normativi, al fine di risolvere le criticità poste dal fenomeno.

In particolare, nell'obiettivo di raggiungere una maggiore chiarezza e trasparenza, alcuni Paesi hanno pubblicato orientamenti sull'applicazione del regime fiscale nazionale ai modelli d'impresa collaborativi, mentre un modesto numero ha scelto - o sta valutando, come l'Italia - di apportare delle modifiche alla propria legislazione nazionale.

In Francia, in particolar modo, il dibattito sull'economia collaborativa è stato fervido nel corso del 2015 e ha portato ad una serie di iniziative e proposte parlamentari, in cui l'attenzione non è stata solo posta sulle problematiche di carattere fiscale e concorrenziale, ma anche su questioni di sicurezza sociale, tutela dei lavoratori, diritti dei consumatori etc.

Uno degli interventi più significativi è stato quello della «loi de finance » 2015, che ha aperto alla possibilità di incaricare le piattaforme online della raccolta della tassa di soggiorno dovuta ai comuni.

Così, a Parigi, il famoso sito Airbnb ha cominciato ad occuparsi della raccolta della tassa di soggiorno dovuta dagli utenti che hanno preso in affitto un immobile sul sito stesso, a partire dal primo ottobre 2015. La tassa di soggiorno sugli immobili turistici è fissata in 0,83 euro a notte e a viaggiatore e, in totale, si considera che il solo apporto di Airbnb al comune di Parigi ammonti in alcuni milioni di euro. Si tratta, evidentemente, di un progresso importante, che dimostra modernità e semplificazione.

Si noti, peraltro, che le piattaforme online relative ai servizi di affitto sono tenute alla raccolta e al versamento della tassa di soggiorno anche in altre città, quali, per esempio, Amsterdam, Washington, San Francisco e Barcellona.

Successivamente, una disposizione della «loi de finances » 2016 ha imposto alle piattaforme online anche l'obbligo di informare i loro membri delle somme che essi devono dichiarare all'amministrazione fiscale.

Le piattaforme dovranno, altresì, inviare ai loro utilizzatori un consuntivo annuale dei rispettivi ricavi.

Infine, e sempre in tema di fiscalità, si segnalano alcuni spunti interessanti tratti da un rapporto presentato dalla commissione finanze del Senato francese nel settembre 2015.

La proposta della commissione è di istituire una franchigia, fissata in 5.000 euro, comune a tutte le attività definite di economia collaborativa. Ciò significa che i redditi inferiori a 5.000 euro non sono imponibili e non vanno dichiarati, mentre i redditi superiori a 5.000 euro sono imponibili secondo le disposizioni del diritto ordinario (imposta sui redditi e contribuzione sociale) per l'importo eccedente tale soglia.

È interessante notare che la scelta di fissare la franchigia in 5.000 euro è stata fatta perché questo importo dovrebbe corrispondere, orientativamente, alle spese affrontate da un individuo per ammortizzare e mantenere la propria vettura, il proprio appartamento, etc. La franchigia permette, così, di tracciare una distinzione fra quelle che sono considerabili come una semplice “condivisione dei costi” (che spesso è la motivazione principale che spinge gli individui ad aderire all'economia collaborativa) e quelli che sono veri e propri redditi di natura commerciale o quasi commerciale. Si tratterebbe, in qualche modo, dell'equivalente delle “spese deducibili” degli imprenditori.

Infine, sempre in Francia, un rapporto parlamentare sull'economia collaborativa di data più recente (febbraio 2016) ha prospettato l'ipotesi di gravare le piattaforme online dell'obbligo di dare informazioni all'amministrazione fiscale circa i nominativi e gli eventuali redditi dei prestatori di servizi iscritti alle piattaforme stesse.

Per ciò che concerne il Belgio, il Ministro dello Sviluppo ha avanzato una proposta sulla possibile tassazione delle attività da economia collaborativa. Anche qui è fissata una franchigia esente pari a 5.000 euro e sui redditi superiori, l'imposizione di un'aliquota “agevolata” (10%).

Al momento, questo tipo di prestazioni tramite piattaforme online sono sottoposte ad un'imposizione del 33% nella sezione dei “redditi diversi”.

Infine si sottolinea come la stessa comunicazione della Commissione citi come esempio il caso dell'Estonia, dove le piattaforme di *carpooling* cooperano con le autorità fiscali, allo scopo di aiutare i contribuenti ad adempiere ai loro obblighi fiscali in maniera efficace e con il minimo sforzo. Infatti, le transazioni tra il guidatore e il cliente sono registrate dalla piattaforma, che invia alle autorità solo i dati pertinenti ai fini fiscali; le autorità provvedono poi a precompilare i moduli fiscali del contribuente. Il concetto chiave

consiste nell'aiutare i contribuenti ad adempiere ai loro obblighi fiscali in maniera efficace e con il minimo sforzo.

4. La proposta di legge italiana

La proposta di legge A.C. 3564, presentata il 27 gennaio scorso, è finalizzata a disciplinare le piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e a promuovere l'economia della condivisione.

L'obiettivo della proposta di legge in materia di *sharing economy*, come dichiarato espressamente **all'articolo 1**, consiste nel garantire equità e trasparenza, soprattutto in termini di regole e di fiscalità, tra i soggetti che operano in tale ambito e gli operatori economici tradizionali e, al contempo, nel tutelare i consumatori soprattutto per gli aspetti connessi alla sicurezza, alla salute, alla privacy e alla trasparenza delle condizioni contrattuali.

Uno degli elementi fondamentali della proposta è la definizione di economia della condivisione, recata **all'articolo 2**. In particolare, si stabilisce che, ai fini della norma in esame, l'espressione "economia della condivisione" deve intendersi riferita all'"economia generata dall'allocazione ottimizzata e condivisa delle risorse di spazio, tempo, beni e servizi tramite piattaforme digitali" i cui gestori "agiscono da abilitatori mettendo in contatto gli utenti e possono offrire servizi di valore aggiunto". La definizione precisa, inoltre, che "i beni che generano valore per la piattaforma appartengono agli utenti" e che tra questi ultimi e il gestore "non sussiste alcun rapporto di lavoro subordinato". La norma si preoccupa, altresì, di escludere dalla definizione le piattaforme che operano intermediazione in favore di operatori professionali iscritti al registro delle imprese.

La definizione assume un ruolo centrale perché individua gli elementi costitutivi della fattispecie, consentendo di stabilire l'ambito soggettivo di applicazione delle disposizioni destinate a regolare la materia. In particolare, gli attori dell'economia della condivisione sono: 1) il gestore, vale a dire il soggetto (privato o pubblico) che gestisce la piattaforma digitale; 2) l'utente operatore, inteso come il soggetto (privato o pubblico) che

attraverso la piattaforma digitale opera erogando un servizio o condividendo un proprio bene; 3) l'utente fruitore, cioè il soggetto (privato o pubblico) che attraverso la piattaforma digitale utilizza il servizio erogato o il bene condiviso dall'utente operatore.

Per gli aspetti puntuali della disciplina delle piattaforme e delle attività delle medesime, la proposta di legge in commento attribuisce ampi poteri regolamentari all'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato (AGCM), alla quale spetta anche la relativa vigilanza (cfr. **articolo 3**). A tutela degli utenti, **all'articolo 4** è previsto che i gestori delle piattaforme siano dotati di un documento di politica aziendale che include le condizioni contrattuali tra piattaforma digitale e gli utenti, da sottoporre al parere vincolante dell'AGCM. E', inoltre, previsto che le eventuali transazioni in denaro operate tramite le piattaforme digitali avvengano esclusivamente attraverso sistemi di pagamento elettronico e con modalità di registrazione univoche per tutti gli utenti, in modo da evitare che si creino profili falsi o non riconducibili all'effettivo titolare. A tal fine, è stabilito l'obbligo di indicare le generalità degli utenti e, in particolare, i dati anagrafici, la residenza e il codice fiscale.

L'articolo 6 disciplina l'adozione di misure annuali per la diffusione dell'economia della condivisione, volte a rimuovere gli ostacoli regolatori, di carattere normativo o amministrativo, alla diffusione dell'economia della condivisione garantendo la leale concorrenza e la tutela dei consumatori. A tal fine viene, tra l'altro, conferita delega al Governo per l'emanazione di appositi decreti legislativi.

Disposizioni in materia di tutela della riservatezza sono, invece, contenute nell'**articolo 7** della proposta di legge in cui viene indicata la definizione di "dato utente" e previste prescrizioni in merito alla cessione e alla cancellazioni dei dati.

L'articolo 8 prevede che il Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro per la semplificazione e la pubblica amministrazione, sentite l'AGCM e l'Associazione nazionale dei comuni italiani, emani delle linee guida destinate agli enti locali per valorizzare e diffondere le buone pratiche nell'ambito dell'economia della condivisione al fine di abilitare processi sperimentali di condivisione di beni e servizi nella pubblica amministrazione.

Per monitorare lo sviluppo dell'economia della condivisione e valutare l'efficacia delle azioni di regolamentazione del settore, nell'**articolo 9** viene stabilito l'obbligo per i gestori di piattaforme (iscritti nell'apposito registro istituito presso l'AGCM) di comunicare all'ISTAT i dati relativi al numero di utenti, alle attività svolte, ai relativi importi nonché alla tipologia di beni e servizi utilizzati, aggregati su base comunale.

Infine, nell'**articolo 10** sono stabiliti i controlli e le sanzioni a carico dei gestori mentre l'**articolo 11** detta il termine di 120 giorni dalla data di entrata in vigore del provvedimento per l'adeguamento alle disposizioni ivi contenute da parte dei gestori già operanti sul mercato.

5. Profili fiscali della proposta

L'**articolo 5** della proposta di legge in esame è dedicato agli aspetti fiscali della *sharing economy*.

Come evidenziato dalla stessa Commissione UE nella citata comunicazione del 2 giugno, uno dei principali problemi derivanti dall'economia collaborativa riguarda l'adempimento degli obblighi fiscali e la loro applicazione: esistono, infatti, obiettive difficoltà nell'identificare i contribuenti; difficoltà nell'intercettare i loro redditi e vi è mancanza di informazioni sui prestatori di servizi.

Con la norma in esame, il legislatore domestico intende risolvere tali criticità, fornendo una specifica disciplina fiscale, rafforzando la tracciabilità dei redditi, introducendo degli appositi ed efficaci strumenti di contrasto al rischio di evasione che può caratterizzare l'ambito della economia della collaborazione.

Occorre premettere che, nel vigente quadro normativo, i redditi ottenuti da forme di economia collaborativa e, quindi, dallo svolgimento non professionale di un'attività economica di scambio di beni o di prestazione di servizi risulterebbero inquadrabili, in base alle disposizioni contenute nell'articolo 67, comma 1, lettere i) e l), del TUIR, nella categoria dei redditi diversi, quali redditi derivanti da attività commerciali o di lavoro

autonomo non esercitate abitualmente, ovvero tra i redditi dei fabbricati di cui all'articolo 36 del TUIR in caso di locazioni di immobili.

La proposta di legge in commento interviene, preliminarmente, fornendo una qualificazione al reddito percepito dagli utenti operatori mediante la piattaforma digitale, definendolo "Reddito da attività di economia della condivisione non professionale" cui viene destinata un'apposita sezione della dichiarazione dei redditi (cfr. comma 1).

L'obiettivo dichiarato della proposta, consistente nell'incentivare lo scambio e la condivisione di risorse tra soggetti privati, finalizzati a sfruttare i beni personali e ad integrare il proprio reddito, viene attuato attraverso la previsione di una modalità di tassazione sostanzialmente agevolata per i redditi derivanti da forme di economia collaborativa a carattere "non professionale".

Su quest'ultimo specifico aspetto, l'articolo 5 della proposta diversifica il regime fiscale riservato ai soggetti che svolgono tali attività a seconda della soglia di reddito prodotto ed individuato nell'ammontare pari a 10.000 Euro (cfr. comma 2).

In particolare, l'utente operatore che non supera la suddetta franchigia di 10.000 Euro sarà soggetto ad un'imposta con aliquota fissa del 10 per cento.

Per i redditi superiori a tale importo è previsto, invece, il cumulo con quelli derivanti da lavoro dipendente o autonomo e l'applicazione dell'aliquota corrispondente.

Il potenziamento della tracciabilità dell'economia della condivisione e dei redditi che ne derivano è realizzato attraverso la previsione dell'obbligo per i gestori delle piattaforme di agire come sostituti d'imposta per i redditi conseguiti dagli utenti operatori. Al fine dell'adempimento delle funzioni di sostituto d'imposta, l'articolo 5 impone ai gestori aventi sede o residenza all'estero di dotarsi di una stabile organizzazione in Italia (cfr. comma 3).

Infine, la proposta stabilisce che i gestori debbano comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle eventuali transazioni economiche che avvengono attraverso le piattaforme digitali e si precisa che tale obbligo di comunicazione sussiste anche qualora gli utenti operatori non percepiscano alcun reddito dall'attività svolta per il tramite delle piattaforme medesime.

Aspetti ancora da definire:

- La norma introduce una nuova categoria reddituale ma risulta carente nel fornire una disciplina di dettaglio in merito alle modalità di determinazione del reddito da assoggettare a tassazione con aliquota fissa o con aliquota progressiva (nel caso in cui il reddito da economia collaborativa venga cumulato con i redditi da lavoro autonomo o con i redditi di lavoro dipendente). La proposta stabilisce, infatti, una soglia di reddito e non di ricavi. Al riguardo, si evidenzia che, sul piano sistematico, sarebbe più coerente un intervento normativo che intervenisse direttamente nel TUIR.
- Rimane incerto se la soglia dei 10 mila euro, oltre a determinare un diverso trattamento fiscale, costituisca anche il discrimine tra attività professionale da economia condivisa e attività occasionale.
- Sarebbe opportuno declinare il criterio di cumulo da adottare per i redditi superiori a 10.000 euro (se fino a 10.000 euro si applichi, comunque, l'aliquota fissa e per la parte eccedente l'aliquota marginale o se, al contrario, il reddito superiore a 10.000 euro sia soggetto integralmente al cumulo). Inoltre, sarebbe auspicabile precisare meglio come il reddito superiore alla predetta soglia si cumuli con le altre tipologie di reddito (se concorra alla determinazione del reddito complessivo ovvero se rilevi il cumulo solo in presenza di lavoro dipendente o autonomo).
- La norma fiscale potrebbe avere impatto sul regime forfettario delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale con un fatturato annuo dai 15.000 ai 50.000 a seconda del tipo di attività (cfr. legge n. 190, 23 Dicembre 2014).
- La lettera della norma sembrerebbe escludere da tassazione le forme di condivisione dei costi o le forme di baratto che non danno luogo a versamenti in denaro da parte del gestore della piattaforma (es. blabla car; scambiocasa.com).
- La previsione dell'obbligo del gestore residente di attivare una branch in Italia al fine di adempiere alla funzione di sostituto d'imposta suscita delle perplessità. L'apertura di una stabile organizzazione, infatti, non dovrebbe essere imposta ex lege, ma richiede il verificarsi di condizioni e di presupposti sostanziali relativi all'impiego di mezzi umani e/o personali, coerentemente con quanto disposto dalle singole Convenzioni internazionali

contro le doppie imposizioni stipulate dal nostro Paese. Inoltre, tale obbligo potrebbe sollevare dei problemi di compatibilità con il principio della libertà di stabilimento nell'ambito della UE. Al riguardo, si ricorda che, in base agli articoli 49 e 54 del TFUE, come interpretati dalla Corte di Giustizia UE, la libertà di stabilimento include la libertà di scelta della forma legale appropriata in cui un operatore economico stabilito in uno Stato Membro intende svolgere determinate attività in un altro Stato Membro. Al riguardo, nelle sentenze Centros Ltd⁴ e Inspire Art Ltd,⁵ la Corte ha statuito che i cittadini di uno Stato Membro sono liberi di localizzare la loro attività ovunque ritengano opportuno all'interno del territorio dell'Unione, per il tramite di un'agenzia, di una succursale o di una filiale senza dover sopportare limitazioni all'esercizio della loro libertà fondamentale.

In tale ottica, l'obbligo di stabilire una sede fissa sul nostro territorio prevista nella proposta di legge italiana potrebbe presentare dei profili di criticità rispetto alla predetta libertà tutelata dal Trattato. Sul punto, si rappresenta che, per orientamento uniforme della Corte Unionale, eventuali limitazioni possono essere ammesse solo se proporzionali rispetto ad un interesse nazionale meritevole di tutela. Giova, peraltro, ricordare come la Corte abbia sempre sostenuto che la riduzione delle entrate fiscali *“non può essere considerata come un motivo imperativo di interesse generale che possa essere fatto valere per giustificare un provvedimento in linea di principio in contrasto con una libertà fondamentale”*.⁶ Infatti, l'esigenza di impedire la riduzione del gettito tributario non rientra né tra gli obiettivi enunciati all'art. 52, n. 1, TFUE, né tra le ragioni imperative di interesse generale suscettibili di giustificare una restrizione ad una libertà fondamentale.⁷

- La funzione di sostituto d'imposta attribuito al gestore dovrebbe essere disciplinata attraverso un'apposita disposizione da introdurre nell'ambito del DPR 600/1973. In particolare, dovrebbe essere precisato se una eventuale ritenuta sia operata dal gestore a titolo di acconto o a titolo d'imposta, tenendo conto del fatto che il gestore non conosce a priori né l'ammontare dei redditi in esame complessivamente prodotti nel periodo

⁴ Sentenza della Corte europea di Giustizia del 9 marzo 1999, nel procedimento C-212/97, paragrafo 26 e ss.

⁵ Sentenza della Corte europea di Giustizia del 30 settembre 2003, nel procedimento C-167/01, paragrafi 138 e ss.

⁶ Sentenze: ICI, cit, punto 28; 6 giugno 2000, causa C- 35/98, Verkooijen, punto 59; 12 dicembre 2002, causa C- 324/00, Lankhorst-Hohorst GmbH, punto 36.

⁷ Sentenze: 21 settembre 1999, causa C-307/97, Saint-Gobain ZN, punto 51; 26 ottobre 1999, causa C-294/97, Eurowings Luftverkehrs, punto 44; 3 ottobre 2002, causa C-136/00, Danner, punto 56; 26 giugno 2003, causa C-422/01, Skandia e Ramsted, punto 53.

d'imposta dall'utente operatore dell'economia collaborativa né, tanto meno, l'entità dei costi da questo sostenuti a fronte dei ricavi percepiti.

6. Cenni sulle problematiche IVA dell'economia della condivisione

La proposta di legge in esame non riguarda espressamente la tassazione indiretta. La diffusione dell'economia collaborativa, tuttavia, pone anche in tale settore problemi di rilievo.

Iniziative UE in ambito IVA

A livello UE, l'applicazione dell'IVA alla *sharing economy* è oggetto di studio da parte del Comitato IVA, organo consultivo del Consiglio previsto dalla Direttiva 112/2006/CE (Direttiva IVA).

Il Comitato IVA, in particolare, ha recentemente adottato, con il consenso anche dell'Italia, delle linee guida che forniscono indicazioni di massima ai fini dell'eventuale applicazione dell'IVA ai beni e servizi forniti attraverso le piattaforme della *sharing economy*.

È stato, in primo luogo, precisato che, ai fini IVA, per “*piattaforme di sharing economy s'intendono soggetti passivi IVA che mediante l'uso di siti di e-commerce mettono in contatto singoli utenti che intendono fornire e acquistare beni e servizi*”.

Inoltre, è stato chiarito che la fornitura di beni e servizi dietro corrispettivo in moneta, effettuata attraverso le piattaforme di *sharing economy* va assoggettata all'IVA ai sensi dell'art. 2 della Direttiva IVA, a condizione che il fornitore di detti beni o servizi svolga un'attività economica che lo qualifica come soggetto passivo ai sensi dell'art. 9 della Direttiva medesima. L'IVA può applicarsi anche alle forniture di beni e servizi scambiati con altri beni e servizi se è possibile individuare, in base ad una valutazione caso per caso, un collegamento diretto tra l'operazione resa dal fornitore e la controprestazione in natura da lui ricevuta.

In ultimo, è stato precisato che i servizi a titolo oneroso resi dalle piattaforme di *sharing economy* ai suoi utenti sono imponibili ai fini IVA; oppure, beneficiano di

un'esenzione se si qualificano come servizi finanziari ai sensi dell'art. 135(1) della Direttiva.

Con riferimento alla natura dei servizi resi dalle piattaforme di *sharing economy*, è tuttora in corso una riflessione in seno al Comitato IVA. La qualificazione di detti servizi impatta significativamente sulla regola di territorialità applicabile: se si tratta di servizi di intermediazione, infatti, essi sono territorialmente rilevanti nel Paese in cui si trova il bene o è reso il servizio sottostante. Quindi, per esempio, l'intermediazione relativa ad un servizio di alloggio è tassata in Italia se l'immobile è situato in Italia. In generale, per la Commissione si può ritenere che la piattaforma svolga un servizio d'intermediazione, se non agisce in nome proprio e se svolge un ruolo attivo ai fini della conclusione dello scambio o vendita.

Tuttavia, i servizi resi dalle piattaforme di *sharing economy*, ove svolti in modo automatizzato e con un limitato intervento umano, potrebbero essere considerati anche servizi elettronici. Come tali, essi sarebbero tassati nel luogo del consumatore finale, se soggetto privato, oppure nel luogo del prestatore, se il destinatario del servizio è un soggetto passivo IVA (artt. 44 e 58 della Direttiva IVA).⁸

IVA ed economia della condivisione

Fermo restando che, come già evidenziato, le forniture di beni e servizi effettuate dagli utenti privati attraverso le piattaforme della *sharing economy* sono in linea di principio transazioni soggette all'IVA, le problematiche relative ai presupposti di applicazione dell'imposta possono riguardare: 1) la qualifica di soggetto passivo o non passivo degli utenti operatori; 2) il carattere commerciale o meno dell'attività esercitata attraverso le piattaforme digitali; 3) l'esistenza di un sinallagma tra le prestazioni e le controprestazioni in

⁸ Al riguardo, merita ricordare che, in campo IVA, i servizi dell'economia digitale sono già da qualche anno oggetto di attenzione da parte del legislatore europeo. Per i servizi elettronici (nonché per quelli di telecomunicazione e radiodiffusione) resi a consumatori privati residenti nell'UE, ad esempio, opera dal 1° gennaio 2015 la regola della tassazione nel luogo in cui detti consumatori sono stabiliti. Per agevolare le modalità di riscossione e gli adempimenti IVA da parte degli operatori, è stato introdotto un sistema opzionale c.d. mini sportello unico (MOSS), in base al quale è prevista una sola registrazione ai fini IVA in un Stato UE, una sola dichiarazione IVA e un unico versamento dell'imposta con riguardo a tutti i servizi resi all'interno dell'UE. L'IVA versata viene in seguito redistribuita nei vari Paesi di destinazione. Nell'ottica della semplificazione e al fine di garantire maggiormente la tassazione nel luogo del consumo delle operazioni cross-border, la Commissione ha, peraltro, annunciato che entro la fine del 2016 presenterà una proposta per l'estensione dello sportello unico anche alle cessioni di beni effettuate nei confronti di consumatori finali non soggetti IVA (Action Plan sull'IVA, COM(2016) 148 final).

natura (es. nel caso di una condivisione di un bene o di uno scambio di servizi contro servizi).

Per meglio comprendere tali criticità, ricordo che, ai fini dell'IVA, un «soggetto passivo» è chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, a prescindere dallo scopo lucrativo o dai risultati di detta attività (art. 9, par.1, della Direttiva IVA). Il concetto di attività economica include anche lo sfruttamento di un bene materiale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità, sotto qualunque forma giuridica e il concetto di esercizio “indipendente” di attività economica include ogni soggetto che non è vincolato a un datore di lavoro da un contratto di lavoro o da qualsiasi altro rapporto giuridico che introduca vincoli di subordinazione in relazione alle condizioni di lavoro, di retribuzione ed alla responsabilità del datore di lavoro (art. 10 della Direttiva IVA e art. 5 del DPR 633/72).

In base alla legge italiana e secondo l'interpretazione data dalla Corte di Giustizia UE, le operazioni rese con l'ausilio delle piattaforme della *sharing economy* possono configurare un'attività economica nella misura in cui sono svolte con carattere di stabilità e organizzate in forma d'impresa (cfr. art. 4 del DPR 633/72; CGUE, Sofitam, C-333/91). Ne consegue, quindi, che una persona che effettua solo occasionalmente un'operazione generalmente svolta da un produttore, da un commerciante o da un prestatore di servizi non può, in linea di principio, essere considerata un soggetto passivo IVA.

In questo contesto, ai fini IVA assume rilievo il dato testuale dell'articolo 5 della proposta in esame, che sembra limitarne il campo di applicazione alle sole attività di economia della condivisione “non professionale” e, dunque, ad attività che in linea di principio dovrebbero considerarsi fuori campo IVA.

Nel contesto dell'economia collaborativa, tuttavia, la distinzione tra prestazione a titolo professionale e prestazione a titolo occasionale non è facilmente individuabile, specie se la regolamentazione varia da settore a settore e anche da regione a regione, come ad esempio nel settore alberghiero.

La stessa Direttiva IVA ha previsto un campo di applicazione molto ampio dell'imposta e stabilito delle soglie di fatturato al solo fine di consentire l'applicazione di regimi facoltativi di franchigia per le piccole imprese, che non hanno effetto ai fini della

distinzione fra servizio professionale e non professionale, oppure dell'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA. La soglia prevista dalla proposta di legge, pertanto, non è di per sé rilevante ai fini della qualificazione degli utenti "operatori" quali soggetti passivi IVA. Ricordo, sul tema, che anche i soggetti che beneficiano del regime forfettario di cui alla citata legge 190/2014 sono considerati, ai fini IVA, soggetti passivi - tenuti come tali alla registrazione – anche se non addebitano l'IVA in fattura ai propri clienti e non detraggono l'IVA sugli acquisti. Tali soggetti, infatti, svolgono pur sempre in maniera indipendente un'attività economica a carattere professionale.

Allo stato attuale, quindi, fermo restando gli indirizzi interpretativi che sono in corso di definizione a livello UE, le regole ordinarie dell'IVA devono ritenersi applicabili senza eccezione anche al settore dell'economia collaborativa.

Sul piano del controllo, da parte dell'Agenzia occorrerà, tuttavia, tenere in considerazione le nuove attività di micro impresa che si stanno sviluppando nel contesto dell'economia collaborativa, rispetto alle imprese tradizionali già esistenti che s'inseriscono nel nuovo mercato grazie alle tecnologie dell'informazione, eventualmente diversificando l'offerta di servizi. Per i nuovi imprenditori dell'economia collaborativa si potrebbe immaginare, così come previsto per i prestatori di servizi elettronici, nuove modalità di gestione del rapporto con l'erario e sistemi semplificati di riscossione, affinché siano evitati comportamenti evasivi. In proposito, si sottolinea che il fenomeno della sharing economy potrebbe dare luogo ad un aumento considerevole delle partite IVA con possibili ricadute sui costi di gestione e controllo da parte dell'Amministrazione.

Più in generale, per quanto riguarda la riscossione dell'imposta, si condivide l'idea, che nella proposta di legge in esame appare centrale, che i gestori delle piattaforme assumano un ruolo di rilievo. Peraltro, in base alla normativa IVA, se gli stessi agiscono in nome proprio ma per conto del prestatore del servizio, si sostituiscono a quest'ultimo ai fini degli adempimenti e della liquidazione dell'imposta (cfr. art. 28 della Direttiva IVA).

I gestori delle piattaforme, peraltro, sono tenuti a chiedere la partita IVA italiana anche se non sono stabiliti in Italia, oppure, a nominare un rappresentante fiscale (v. artt. 2, 4, 7-sexies, 35-ter, del DPR 633/72). Questo perché svolgono a tutti gli effetti attività commerciale in Italia, in particolare attività d'intermediazione B2C.

7. Considerazioni finali

La proposta di legge in esame risponde a obiettivi d'interesse generale, quali la trasparenza, l'equità fiscale, la tutela dei consumatori, il rispetto della concorrenza, senz'altro auspicabili e coerenti alle linee guida tracciate dalla Commissione UE con la Comunicazione del 2 giugno scorso ma, allo stesso tempo, ambiziosi nel contesto dell'economia collaborativa, che di per sé non si presta ad una facile demarcazione.

Il campo di applicazione dell'articolo 5 della proposta (norma fiscale) appare circoscritto al solo reddito prodotto attraverso le piattaforme digitali dagli "utenti operatori", a carattere non professionale.

In base al citato articolo, tale tipo di reddito viene, infatti, da un lato, denominato "reddito da attività di economia della condivisione non professionale" e tassato entro la soglia dei 10.000 euro ad un'aliquota del 10 per cento; dall'altro lato, oltre detta soglia si cumula con il reddito da lavoro dipendente o da lavoro autonomo.

Pertanto, la proposta sembra finalizzata al recupero di gettito nei confronti di soggetti che svolgono attività "amatoriale", attribuendo, in particolare, ai gestori delle piattaforme il ruolo di sostituto d'imposta.

La proposta non interviene sul regime IVA delle operazioni svolte da tali soggetti, tema che, peraltro, è attualmente oggetto di approfondimento al livello UE.

La proposta risulta essere un primo passo verso la regolamentazione del fenomeno della *sharing economy* che avvia un positivo e necessario dibattito da parte della società civile, delle istituzioni e degli operatori, che deve senz'altro proseguire. Certamente, vista la complessità del fenomeno e le diverse variabili da considerare, non sarà facile il cammino che porterà ad una compiuta regolamentazione del settore, che ha enormi potenzialità per la competitività e la crescita del Paese.