

## III

(Altri atti)

## SPAZIO ECONOMICO EUROPEO

## DECISIONE DELL'AUTORITÀ DI VIGILANZA EFTA

N. 193/14/COL

dell'8 maggio 2014

**riguardante alcune modifiche della legge n. 50/1988 concernente l'imposta sul valore aggiunto applicabile ai clienti dei centri dati islandesi (Islanda) [2015/305]**

L'AUTORITÀ DI VIGILANZA EFTA («l'Autorità»),

VISTO l'accordo sullo Spazio economico europeo («l'accordo SEE»), in particolare l'articolo 61, paragrafo 1, e il protocollo 26,

VISTO l'accordo tra gli Stati EFTA sull'istituzione di un'Autorità di vigilanza e di una Corte di giustizia («l'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte»), in particolare l'articolo 24,

VISTO il protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte («protocollo 3»), in particolare l'articolo 1, paragrafo 2, della parte I, nonché l'articolo 7, paragrafo 5, e gli articoli 13 e 14 della parte II,

DOPO AVER INVITATO gli interessati a presentare osservazioni ai sensi delle suddette disposizioni <sup>(1)</sup> e viste le osservazioni pervenute,

considerando quanto segue:

## I. ANTEFATTI

## 1. PROCEDIMENTO

- (1) Il 2 settembre 2011 (documento n. 607650) le autorità islandesi hanno notificato all'Autorità, per ragioni di certezza del diritto, le modifiche della legge n. 50/1988, concernente l'imposta sul valore aggiunto (la «legge sull'IVA») che riguardavano il settore islandese di centri dati. Alla data in cui sono state notificate all'Autorità, le modifiche erano già entrate in vigore.
- (2) Con lettera del 21 dicembre 2011 (documento n. 610293) l'Autorità ha informato l'Islanda che stava esaminando la possibilità di emanare un'ingiunzione di sospensione, ai sensi dell'articolo 11 della parte II del protocollo 3, relativamente alle modifiche della legge sull'IVA notificate, e ha invitato le autorità islandesi a presentare osservazioni. Successivamente le autorità islandesi hanno presentato le proprie osservazioni (documenti n. 622893, 632551 e 638241).
- (3) Con lettera del 16 luglio 2012 (documento n. 640476) l'Autorità ha chiesto informazioni supplementari in merito alle modifiche della legge sull'IVA e alla loro attuazione. Le autorità islandesi hanno risposto alla richiesta della Commissione con lettera dell'11 settembre 2012 (documento n. 646375). Il 5 dicembre 2012 le autorità islandesi hanno inviato una lettera in cui sintetizzavano la propria posizione sulle norme IVA riguardanti i servizi offerti dai centri dati e l'importazione di server (documento n. 655502) <sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> Decisione n. 3/13/COL dell'Autorità di vigilanza EFTA, del 16 gennaio 2013, di avviare un procedimento di indagine formale in merito ad alcune modifiche della legge n. 50/1988 concernente l'imposta sul valore aggiunto applicabile ai clienti dei centri dati islandesi (GU C 111 del 18.4.2013, pag. 5 e Supplemento SEE n. 23 del 18.4.2013, pag. 1).

<sup>(2)</sup> Questo scambio di corrispondenza è ricostruito in maniera più dettagliata ai punti da 1 a 6 della decisione dell'Autorità n. 3/13/COL.

- (4) Con decisione n. 3/13/COL del 16 gennaio 2013 l'Autorità ha deciso di avviare un procedimento di indagine formale in merito ad alcune modifiche della legge n. 50/1988 concernente l'imposta sul valore aggiunto applicabile ai clienti dei centri dati islandesi (la «decisione n. 3/13/COL» o «la decisione di avvio»).
- (5) Con lettera del 24 gennaio 2013 (documento n. 660815) le autorità islandesi hanno pre-notificato all'Autorità le modifiche proposte della legge islandese sull'IVA. Tali modifiche miravano ad abrogare le disposizioni che, secondo quanto aveva riscontrato in via preliminare la decisione di avvio dell'Autorità, costituivano un aiuto incompatibile. Con lettera del 7 febbraio 2013 (documento n. 661383) l'Autorità ha informato le autorità islandesi della propria valutazione preliminare, secondo la quale le misure pre-notificate non costituivano aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE.
- (6) Il 18 aprile 2013 la decisione n. 3/13/COL è stata pubblicata nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* e nel Supplemento SEE. Alle parti interessate è stato concesso un mese di tempo per presentare osservazioni sulla decisione di avvio adottata dall'Autorità. L'Autorità ha ricevuto osservazioni da una parte interessata, il settore norvegese delle TIC (*IKT Norge AS*), che ha inviato una e-mail il 27 maggio 2013 (documento n. 678429) e una lettera il 15 agosto 2013 (documento n. 680377).
- (7) Infine, con lettera del 15 agosto 2013 (documento n. 680433) le autorità islandesi hanno presentato le informazioni e i chiarimenti richiesti nella decisione n. 3/13/COL e hanno informato formalmente l'Autorità delle misure adottate per abrogare le disposizioni della legge sull'IVA che, in via preliminare, erano state giudicate un aiuto di Stato incompatibile.

## 2. DESCRIZIONE DELLE MISURE

### 2.1. Osservazioni generali

- (8) Nella decisione n. 3/13/COL l'Autorità ha valutato alcune modifiche della legge islandese sull'IVA, riguardanti i centri dati islandesi. Tali modifiche sono state adottate dal parlamento islandese nel quadro della legge n. 163/2010 del 18 dicembre 2010 («la legge n. 163/2010») entrata in vigore il 1° maggio 2011. Con l'entrata in vigore della legge n. 163/2010 la legge sull'IVA ha subito le seguenti modifiche:
  - i) non imposizione dell'IVA sulla prestazione di servizi per via elettronica
  - ii) non imposizione dell'IVA sulla prestazione di servizi misti ai clienti dei centri dati
  - iii) esenzione dall'IVA per l'importazione di server.
- (9) La decisione di avviare un'indagine formale non riguardava la prima modifica, e neppure la seconda nella misura in cui quest'ultima riguarda servizi misti accessori ai servizi prestati per via elettronica. In questo contesto, il termine «accessori» designa i servizi indissociabili dai servizi prestati per via elettronica e intrinsecamente legati a essi, ossia quei servizi che non possono essere fatturati separatamente e che sono indispensabili per la prestazione e l'esecuzione di servizi per via elettronica. In altre parole, i servizi che vengono fatturati separatamente e possono essere prestati autonomamente, come i servizi di riparazione, memorizzazione, manutenzione e consulenza, non si possono considerare servizi accessori. Nel seguito, le misure non interessate dalla decisione di avvio dell'indagine formale vengono menzionate solo per illustrare il contesto.

### 2.2. Quadro giuridico: il sistema di imposta sul valore aggiunto vigente in Islanda

- (10) Ai sensi dell'articolo 1 della legge sull'IVA l'imposta sul valore aggiunto viene versata al Tesoro su tutte le operazioni interne, in ogni loro fase, nonché sulle importazioni di beni e servizi, conformemente alle disposizioni della legge. Inoltre, l'articolo 2 della legge sull'IVA precisa che l'obbligazione tributaria riguarda tutti i beni e servizi. In conformità dell'articolo 3, per soggetti passivi si intendono coloro che vendono o forniscono beni o preziosi a titolo professionale o indipendente, oppure svolgono un lavoro o un servizio imponibili.
- (11) L'articolo 11 prevede che la cifra d'affari imponibile di un soggetto registrato comprende tutte le vendite e le forniture di beni e preziosi a titolo oneroso, nonché il lavoro e i servizi venduti. In base all'articolo 12 della legge sull'IVA, determinati beni e servizi non sono compresi nella cifra d'affari imponibile.
- (12) La base per il calcolo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) sulle importazioni di beni è rappresentata dal prezzo franco frontiera del bene imponibile, determinato in conformità delle disposizioni della legge doganale n. 88/2005 e successive modifiche. L'articolo 36 della legge sull'IVA specifica talune esenzioni dall'IVA all'importazione, riguardanti per esempio i prodotti duty-free, i beni esentati in base ad accordi internazionali, alcuni aeromobili o navi, opere d'arte, materiale stampato inviato a titolo gratuito e senza fini commerciali a istituzioni scientifiche, biblioteche e istituzioni pubbliche e l'importazione di beni (eccezion fatta per gli alcolici e i prodotti a base di tabacco) al di sotto di un valore specifico.

- (13) L'aliquota IVA attualmente applicabile in Islanda è del 25,5 %, con l'eccezione di alcuni beni e servizi elencati all'articolo 14, paragrafo 2, della legge sull'IVA, cui si applica un'aliquota ridotta del 7 %.

### 2.3. Le modifiche della legge n. 163/2010 notificate per ragioni di certezza del diritto

#### 2.3.1. Osservazioni generali

- (14) Le autorità islandesi hanno notificato, per ragioni di certezza del diritto, le modifiche apportate alla legge sull'IVA sotto forma di tre diverse misure che erano già state adottate nel quadro degli articoli 4 e 12 della legge n. 163/2010: (1) non imposizione dell'IVA sulle operazioni che comportano la prestazione di servizi per via elettronica a soggetti non residenti; (2) non imposizione dell'IVA sulle operazioni che comportano la prestazione di servizi misti da parte di centri dati islandesi a soggetti non residenti e (3) esenzione dall'IVA per l'importazione, da parte di non residenti, di server e attrezzature analoghe da utilizzare nei centri dati islandesi <sup>(1)</sup>.

#### 2.3.2. Non imposizione dell'IVA sulla prestazione di servizi per via elettronica

- (15) Ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, punti 1 e 10, della legge sull'IVA, la cifra d'affari imponibile non comprende:

1. l'esportazione di beni nonché il lavoro e i servizi prestati all'estero;

10. le vendite di servizi a soggetti non domiciliati né aventi una sede operativa in questo paese, a condizione che i servizi siano totalmente utilizzati all'estero. Analogamente, le vendite di servizi a soggetti non domiciliati né aventi una sede operativa in questo paese sono escluse dalla cifra d'affari imponibile, anche se il servizio non è totalmente utilizzato all'estero, qualora l'acquirente possa — nel caso in cui le sue operazioni siano soggette a registrazione in questo paese — contabilizzare l'imposta sul valore aggiunto sull'acquisto dei servizi come parte dell'imposta a monte (cfr. gli articoli 15 e 16 della legge).

- (16) L'elenco originale dei servizi che rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 12, paragrafo 1, punto 10, della legge sull'IVA è stato modificato per escludere dalla cifra d'affari imponibile <sup>(2)</sup>:

i) l'elaborazione di dati e il trasferimento di informazioni <sup>(3)</sup>;

ii) la prestazione di servizi per via elettronica; si presuppone sempre che tali servizi vengano utilizzati nel luogo in cui l'acquirente dei servizi ha stabilito la residenza o la sede della propria attività economica; lo stesso principio si applica alla vendita, da parte dei centri dati, di servizi misti ad acquirenti residenti all'estero, che non abbiano uno stabilimento permanente in Islanda <sup>(4)</sup>.

- (17) In seguito a tali modifiche, i clienti non residenti dei centri dati potevano acquistare in Islanda servizi prestati per via elettronica senza pagare l'IVA islandese <sup>(5)</sup>.

#### 2.3.3. Non imposizione dell'IVA sulla prestazione di servizi misti ai clienti dei centri dati

- (18) La legge n. 163/2010 ha modificato l'articolo 12, paragrafo 1, punto 10, della legge sull'IVA anche per escludere dalla cifra d'affari imponibile i servizi misti prestati dai centri dati ai clienti stabiliti all'estero. Si ritiene che tali servizi vengano utilizzati all'estero e, di conseguenza, non siano soggetti all'IVA islandese.

- (19) Le autorità islandesi hanno affermato che i servizi misti sono indissociabili dai servizi prestati per via elettronica e intrinsecamente legati a essi, ma non qualificabili come tali. Le autorità islandesi citano a questo proposito gli esempi dei servizi di hosting, supervisione e raffreddamento dei server. Tuttavia, a differenza di quanto avviene per il concetto di «servizi prestati per via elettronica», leggi, regolamenti e orientamenti vigenti non offrono una definizione precisa dell'espressione «servizi misti» di cui all'articolo 12, paragrafo 1, punto 10, della legge sull'IVA.

<sup>(1)</sup> In tale notifica le autorità islandesi hanno definito esenzioni dall'IVA tutte e tre le misure in questione. A giudizio dell'Autorità, tuttavia, in base alla logica del sistema IVA, le misure che comportano la prestazione di servizi per via elettronica e di servizi misti dovrebbero piuttosto essere definite «ad aliquota IVA zero» in quanto i prestatori di tali servizi, secondo l'interpretazione dell'Autorità, hanno il diritto di dedurre l'IVA pagata a monte sugli acquisti relativi alla prestazione in questione.

<sup>(2)</sup> Cfr. l'articolo 4 della legge n. 163/2010.

<sup>(3)</sup> Articolo 12, paragrafo 1, punto 10, lettera c), della legge sull'IVA.

<sup>(4)</sup> Articolo 12, paragrafo 1, punto 10, lettera d), della legge sull'IVA. Le autorità islandesi hanno precisato che l'espressione «servizi informatici» si riferiva solamente a una limitata sfera di servizi prestati per via elettronica e che l'obiettivo della modifica era di estendere tale esenzione a una gamma più vasta di servizi prestati per via elettronica.

<sup>(5)</sup> Secondo la definizione ufficiale fornita dalle autorità islandesi il concetto di «servizi prestati per via elettronica» si riferisce a un servizio prestato tramite Internet o altra rete, in via automatica e con un intervento umano minimo, per il quale l'uso della tecnologia dell'informazione costituisce parte necessaria della prestazione.

#### 2.3.4. Esenzione dall'IVA per l'importazione di server

- (20) Il nuovo articolo 42 A della legge sull'IVA stabilisce che l'importazione di server e attrezzature analoghe è esentata dall'IVA a condizione che i proprietari siano residenti in un altro Stato membro del SEE o dell'EFTA oppure nelle Isole Fær Øer e non abbiano uno stabilimento permanente in Islanda ai sensi dell'articolo 3, punto 4, della legge n. 90/2003 sull'imposta sui redditi. Per attrezzature analoghe si intendono le attrezzature che formano parte integrante delle funzionalità dei server e possono essere utilizzate solo dall'effettivo proprietario del server.

Era precisato che tale disposizione sarebbe stata sottoposta a revisione due anni dopo l'entrata in vigore.

- (21) Ai sensi di questa disposizione, i proprietari di server non residenti erano esentati dal pagamento dell'IVA per l'importazione di server e attrezzature analoghe in Islanda, a condizione che fossero rispettati in via cumulativa i seguenti requisiti supplementari <sup>(1)</sup>:
- il proprietario dei server e di attrezzature analoghe doveva essere un soggetto passivo per le operazioni IVA nel proprio paese di residenza;
  - l'attività imponibile del proprietario dei server e di attrezzature analoghe sarebbe stata soggetta a registrazione e imposizione in Islanda ai sensi della legge sull'IVA, se si fosse svolta in Islanda;
  - i server e le attrezzature analoghe dovevano essere importati in Islanda esclusivamente per essere utilizzati e situati in un centro dati con il quale il proprietario intrattiene rapporti commerciali;
  - i server e le attrezzature analoghe dovevano essere utilizzati esclusivamente dal proprietario, e non per altre operazioni del centro dati;
  - l'elaborazione del server e delle attrezzature analoghe doveva essere utilizzata all'estero o a beneficio di persone che non avessero residenza o luogo di stabilimento permanente in Islanda.
- (22) Le autorità islandesi hanno spiegato che le «attrezzature analoghe» necessarie per il funzionamento di un server possono consistere tra l'altro in computer, cavi e altre apparecchiature elettroniche. Conformemente agli orientamenti trasmessi dal ministero delle Finanze al direttore delle Dogane il 29 giugno 2011 («gli orientamenti») i server sono compresi nel numero di tariffa doganale 8471 e le attrezzature analoghe nel numero di tariffa 8517.
- (23) Le autorità islandesi hanno precisato che i proprietari dei server potevano essere grandi imprese informatiche che producono esse stesse i server, oppure piccole imprese che decidono di collocare in Islanda i server acquistati all'estero. L'esenzione perciò riguardava situazioni di vario tipo. Le autorità islandesi hanno aggiunto che la sede dell'attività economica (il cosiddetto «stabilimento permanente» secondo la terminologia della legge sull'imposta sui redditi n. 90/2003) di un cliente di un centro dati che detenga in territorio islandese strutture come uffici, macchinari o attrezzature, viene probabilmente identificata con l'Islanda <sup>(2)</sup>. A giudizio delle autorità islandesi, tuttavia, solo l'attività di grandi imprese costituirebbe uno «stabilimento permanente» e farebbe sorgere di conseguenza l'obbligazione tributaria in Islanda per l'IVA e l'imposta sui redditi <sup>(3)</sup>.
- (24) Secondo le autorità islandesi, l'obiettivo delle modifiche era garantire che, in termini di trattamento IVA, il contesto imprenditoriale in cui operano i centri dati islandesi fosse comparabile a quello dei concorrenti operanti negli Stati membri dell'UE. Le misure miravano anche a migliorare la competitività dei centri dati islandesi e a promuovere un uso nuovo delle risorse energetiche dell'Islanda per le esigenze del settore dei centri dati. A giudizio delle autorità islandesi, l'esenzione dall'IVA per l'importazione di server è inerente al sistema IVA islandese, in quanto, ai sensi dell'articolo 36, paragrafo 1, della legge sull'IVA, esiste la possibilità di esentare dall'IVA determinati beni importati. Le autorità islandesi affermano poi che tutti, o quasi tutti, i sistemi IVA comparabili prevedono esenzioni dal proprio campo di applicazione, basate su fatti e considerazioni di carattere economico e allineate alla natura e alla struttura generale del sistema fiscale.

<sup>(1)</sup> Cfr. l'articolo 42 A della legge sull'IVA.

<sup>(2)</sup> In tale contesto, il rappresentante del settore dei centri dati islandese ha avanzato la proposta di modificare la legge sull'imposta sui redditi, in modo che i server importati, situati in centri dati islandesi e di proprietà di soggetti non residenti, non costituiscano uno «stabilimento permanente» in Islanda. Questa proposta non è stata però accolta dal parlamento.

<sup>(3)</sup> Cfr. gli esempi citati dalle autorità islandesi nell'e-mail del 5.4.2011, pag. 5: un'impresa di server di rete di uno Stato membro dell'UE, che collochi i propri server in un'impresa di centri dati situata in Islanda e acquisti servizi di memorizzazione dati dal centro dati islandese sarebbe considerata detentrica di un luogo di stabilimento permanente in Islanda e di conseguenza, in base alle norme attualmente in vigore, sarebbe soggetta all'IVA (cfr. l'articolo 42 A della legge sull'IVA). Tuttavia, uno studio contabile di uno Stato membro dell'UE, la cui attività principale non sia lo hosting di dati su server, non sarebbe considerata detentrica di un luogo di stabilimento permanente in Islanda, anche se spostasse i suoi server in un centro dati islandese a scopo di memorizzazione.

#### 2.4. Beneficiari

- (25) L'Autorità ha individuato tre gruppi di potenziali beneficiari delle misure notificate:
- a. qualsiasi cliente dei centri dati islandesi, che sia stabilito all'estero e non abbia residenza permanente in Islanda;
  - b. importatori di server e attrezzature analoghe in Islanda, destinati a essere utilizzati nei centri dati; e
  - c. indirettamente: i centri dati stabiliti in Islanda.

#### 2.5. Durata

- (26) Le modifiche della legge sull'IVA sono entrate in vigore il 1° maggio 2011. Le autorità islandesi non hanno fornito alcuna indicazione in merito alla durata di tali esenzioni; l'articolo 42 A è stato però sottoposto a revisione due anni dopo la sua entrata in vigore, ossia nel maggio 2013.

### 3. MOTIVI PER L'AVVIO DEL PROCEDIMENTO DI INDAGINE FORMALE

- (27) Nella decisione n. 3/13/COL l'Autorità ha valutato in via preliminare se le suddette modifiche della legge islandese sull'IVA costituissero un aiuto di Stato e, in caso affermativo, se tale aiuto fosse compatibile con le disposizioni dell'accordo SEE in materia di aiuti di Stato.
- (28) L'Autorità ha concluso che la prima misura, ossia la non imposizione dell'IVA ai soggetti passivi non residenti, clienti di servizi prestati per via elettronica dall'Islanda, era in linea col principio generale della neutralità dell'imposta, vigente nel sistema IVA islandese e in tutto il SEE. Essa quindi non costituiva un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE <sup>(1)</sup>. Le stesse considerazioni sono state ritenute valide per i servizi misti, nella misura in cui questi possono essere considerati accessori ai servizi prestati per via elettronica.
- (29) Il parere preliminare dell'Autorità ha tuttavia riscontrato che le altre due misure comportano un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE. Nella decisione n. 3/13/COL sono stati individuati i seguenti aspetti:
- i) la concessione di un'esenzione fiscale comporta una perdita di entrate fiscali che equivale a un'erogazione di risorse statali. Entrambe le misure comportavano una perdita di entrate per lo Stato islandese sotto forma di mancata imposizione dell'IVA e, di conseguenza, un trasferimento di risorse statali;
  - ii) le misure conferivano un vantaggio ai clienti dei centri dati islandesi, dispensandoli da imposizioni che normalmente avrebbero gravato sui loro bilanci. Inoltre, l'esenzione dei clienti dei centri dati dall'IVA normalmente riscossa riduce i costi sostenuti dai clienti; per tali imprese diventa quindi più conveniente stringere rapporti commerciali con i centri dati islandesi;
  - iii) la non imposizione dell'IVA sui servizi misti e l'esenzione dall'IVA per l'importazione di server si configuravano, a un primo esame, come misure selettive poiché andavano a vantaggio solo di un gruppo ristretto di imprese. Inoltre, queste due misure non sembravano costituire un adeguamento del regime generale, inerente alla natura e alla struttura complessiva del sistema IVA islandese; al contrario, le modifiche sono state adottate con l'obiettivo economico e politico di attrarre le imprese straniere, inducendole ad acquistare servizi di centri dati in Islanda e incrementando di conseguenza la competitività del settore islandese dei centri dati. Tali considerazioni, secondo il parere preliminare dell'Autorità, non rientrano nella logica e nelle caratteristiche generali di un sistema di imposta sui consumi;
  - iv) infine, l'Autorità ha concluso che le misure minacciavano di falsare la concorrenza. Esse erano state deliberatamente introdotte allo scopo di attirare clienti dal SEE e da altri paesi, inducendoli ad acquistare servizi di centri dati in Islanda. Dal momento che tali clienti sono imprese che operano in concorrenza con altre entità dei rispettivi settori in tutto il SEE, le misure minacciavano di falsare la concorrenza e di incidere sugli scambi all'interno del SEE.
- (30) L'Autorità ha inoltre concluso, in via preliminare, che le deroghe previste dall'articolo 61, paragrafi 2 e 3, dell'accordo SEE non erano applicabili agli aiuti in questione. Di conseguenza, sulla base della propria valutazione preliminare, l'Autorità dubitava che l'esenzione dall'IVA per l'importazione, da parte di clienti non residenti, di server e attrezzature analoghe da utilizzare nei centri dati islandesi, e la non imposizione dell'IVA sulle operazioni che riguardano servizi misti prestati a clienti non residenti dei centri dati islandesi, si potessero ritenere compatibili con le disposizioni dell'articolo 61, paragrafo 3, lettera c), dell'accordo SEE.

<sup>(1)</sup> Per una valutazione più dettagliata, cfr. il paragrafo 50 della decisione dell'Autorità n. 3/13/COL.

## 4. OSSERVAZIONI DELLE AUTORITÀ ISLANDESI

- (31) Poco dopo l'adozione della decisione n. 3/13/COL, le autorità islandesi hanno informato l'Autorità che intendevano presentare un progetto di legge per abrogare le disposizioni in cui, in via preliminare, erano stati rilevati elementi di aiuti di Stato incompatibili. Il progetto di legge è stato approvato dal parlamento il 13 marzo 2013 ed è entrato immediatamente in vigore (cfr. la legge n. 24/2013). La nuova legge conteneva una modifica di carattere generale dell'articolo 43, paragrafo 3, della legge sull'IVA, in base alla quale l'importazione di beni da parte di imprese straniere veniva aggiunta alle norme concernenti il rimborso dell'IVA alle imprese straniere. Secondo le autorità islandesi, la modifica è coerente con l'obiettivo generale della legge sull'IVA, per cui l'imposta finale dovrebbe essere pagata dal consumatore finale dei beni o dei servizi in questione.
- (32) Secondo le informazioni fornite dalla Direzione delle Dogane in merito al numero di importazioni interessate dall'esenzione dall'IVA per l'importazione di server, in virtù dell'articolo 42 A della legge n. 50/1988, si è verificato un unico caso di esenzione; in quell'occasione l'importo totale dell'IVA era di 990 445 ISK. La Direzione delle Dogane ha pure confermato che non sono state concesse altre esenzioni ai sensi della disposizione citata <sup>(1)</sup>.
- (33) Le autorità islandesi hanno inoltre fornito informazioni, provenienti dall'amministrazione tributaria, relative alle potenziali vendite di «servizi misti» che non sono accessori ai servizi prestati per via elettronica (conformemente all'articolo 12, paragrafo 1, punto 10, della legge n. 63/2010), da parte di centri dati operativi. La tabella seguente indica la cifra d'affari imponibile IVA delle imprese di centri dati registrate in Islanda, ossia le entità registrate alla voce «*atvinnugrein 63.11.0 Gagnavinnsla, hýsing og tengd starfsemi*» (elaborazione di dati, hosting e attività correlate) da Statistics Iceland, per il periodo 1° maggio 2011 — 30 giugno 2013 <sup>(2)</sup>:

Denominazione dell'impresa:	Anno 2011	Anno 2012	Anno 2013
<b>Verne Real Estate II hf.</b>			
Cifra d'affari imponibile IVA	X	X	X
Cifra d'affari ad aliquota IVA zero	X	X	X
<b>Tölvuþjónustan SecureStore ehf.</b>			
Cifra d'affari imponibile IVA	X	X	X
Cifra d'affari ad aliquota IVA zero	X	X	X
<b>Datacell ehf.</b>			
Cifra d'affari imponibile IVA	X	X	X
Cifra d'affari ad aliquota IVA zero	X	X	X
<b>Videntifier Technologies ehf.</b>			
Cifra d'affari imponibile IVA	X	X	X
Cifra d'affari ad aliquota IVA zero	X	X	X
<b>THOR Data Center ehf.</b>			
Cifra d'affari imponibile IVA	X	X	X
Cifra d'affari ad aliquota IVA zero	X	X	X

- (34) Secondo le autorità islandesi, con ogni probabilità le cifre d'affari ad aliquota IVA zero si riferiscono in gran parte a esportazioni ordinarie; dai dati della tabella precedente non emerge però specificamente quale parte della cifra d'affari IVA possa riferirsi a «servizi misti».

<sup>(1)</sup> Cfr. la lettera della Direzione delle Dogane del 14 dicembre 2012.

<sup>(2)</sup> Tutte le cifre sono in ISK.

- (35) Le autorità islandesi sottolineano infine che l'importo dei potenziali elementi di aiuto in questione sembra insignificante. Secondo le autorità islandesi, una sola impresa avrebbe beneficiato delle disposizioni sull'esenzione dall'IVA per l'importazione di server di cui all'ormai abrogato articolo 42 A della legge sull'IVA. Per stessa ammissione delle autorità islandesi, non si può escludere che alcune imprese abbiano beneficiato delle disposizioni della parte, ora abrogata, dell'articolo 12, paragrafo 1, punto 10, che riguardava i servizi misti. A giudizio delle autorità islandesi, tuttavia, sarebbe inutile adottare ulteriori misure per confermare i potenziali elementi di aiuto sulla base dell'articolo 12 e della parte dell'articolo 4, lettera b), riguardante i servizi misti (ora abrogati), della legge 163/2010, in considerazione dell'entità irrisoria degli importi in gioco, come emerge dalla tabella precedente.

#### 5. OSSERVAZIONI DI IKT NORGE AS

- (36) L'Autorità ha ricevuto osservazioni da una parte interessata, ossia IKT Norge AS. Secondo IKT Norge, intervenuta a nome del settore norvegese delle TIC, non era corretto concludere che alle imprese non residenti fossero stati concessi vantaggi economici, rispetto alle imprese residenti in Islanda, per quanto riguarda l'esenzione per l'importazione di server. A giudizio di IKT Norge, non vi erano vantaggi neppure per la non imposizione dell'IVA sui servizi dei centri dati, relativamente ai clienti che svolgono attività imponibili. Per quanto riguarda invece i clienti che non svolgono attività imponibili, IKT Norge ritiene che la modifica introdotta in Islanda possa comportare un vantaggio economico per i clienti non residenti in Islanda.
- (37) Secondo IKT Norge, la modifica legislativa garantiva parità di trattamento alle imprese residenti e non residenti e l'introduzione di tale esenzione era più efficace e più adeguata di un regime di rimborsi.
- (38) Inoltre, a parere di IKT Norge, la condizione per cui solo le entità che svolgono un tipo di attività che darebbe loro diritto a una deduzione fiscale in Islanda, se fossero residenti in Islanda, possono chiedere l'esenzione, garantisce che le imprese non residenti non possano in alcun caso conseguire risparmi di spesa rispetto a imprese dello stesso tipo residenti in Islanda. A giudizio di IKT Norge, è quindi difficile affermare che la modifica offra vantaggi economici ai presunti beneficiari.
- (39) Per quanto riguarda la non imposizione dell'IVA sulla prestazione di servizi misti ai clienti dei centri dati, IKT Norge conviene con le autorità islandesi che è difficile disaggregare i servizi dei centri dati e tassarli separatamente. Secondo IKT Norge, per garantire parità di condizioni quadro ai centri dati di tutti i paesi, la soluzione più logica sarebbe quella di definire tutti i servizi dei centri dati come esportazioni, associandovi l'obbligo, per l'acquirente, di pagare l'IVA sull'intero importo fatturato dal centro dati.
- (40) A giudizio di IKT Norge, infine, sarebbe opportuno esaminare con maggiore attenzione il trattamento riservato all'acquirente negli Stati membri dell'Unione europea. Se la norma generale in questo caso è che l'intero pagamento ricevuto dal centro dati islandese è soggetto a imposizione nel paese di ogni acquirente, IKT Norge non comprende in che modo la modifica introdotta in Islanda comporti un qualsiasi vantaggio economico per questo gruppo. Al contrario, in tal caso la non imposizione dell'IVA sarà una condizione per evitare la doppia imposizione a danno di questi clienti.

## II. VALUTAZIONE

### 1. PRESENZA DI AIUTO DI STATO AI SENSI DELL'ARTICOLO 61, PARAGRAFO 1, DELL'ACCORDO SEE

- (41) Ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE:
- «Salvo deroghe contemplate dal presente accordo, sono incompatibili con il funzionamento del medesimo, nella misura in cui incidano sugli scambi fra parti contraenti, gli aiuti concessi da Stati membri della Comunità, da Stati AELS (EFTA) o mediante risorse statali sotto qualsiasi forma, che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza».
- (42) Di conseguenza, una misura costituisce aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE se le seguenti condizioni sono cumulativamente soddisfatte: la misura (i) è concessa dallo Stato o mediante risorse statali; (ii) concede un vantaggio economico al beneficiario; (iii) è selettiva; (iv) può incidere sugli scambi fra parti contraenti e falsare la concorrenza<sup>(1)</sup>.
- (43) Nelle sezioni seguenti le modifiche della legge islandese sull'IVA che, in via preliminare, erano state giudicate un aiuto di Stato incompatibile nella decisione n. 3/13/COL, ossia (i) l'esenzione dall'IVA per l'importazione, da parte di clienti non residenti, di server e attrezzature analoghe da utilizzare nei centri dati islandesi, e (ii) la non imposizione dell'IVA sulle operazioni che riguardano servizi misti prestati a clienti non residenti dei centri dati islandesi, nella misura in cui tali servizi non sono accessori ai servizi prestati per via elettronica e si deve perciò ritenere che siano prestati in Islanda, saranno valutate rispetto a tali criteri.

<sup>(1)</sup> Dalla costante giurisprudenza risulta che la classificazione come aiuto presuppone che siano cumulativamente soddisfatte tutte le condizioni, cfr. la causa C-142/87 Belgio/Commissione («Tubemeuse») (Raccolta 1990, pag. I-959).

### 1.1. Risorse statali

- (44) La misura di aiuto deve essere concessa dallo Stato o mediante risorse statali. La concessione di un'esenzione dall'imposta comporta una perdita di gettito tributario che equivale alla concessione di risorse di Stato <sup>(1)</sup>. Le misure introdotte con l'entrata in vigore della legge n. 163/2010 comportano una perdita di gettito per lo Stato islandese in seguito al mancato prelievo dell'IVA.

### 1.2. Vantaggio economico

- (45) La misura, per essere considerata un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE, deve conferire un vantaggio a un'impresa. Le imprese sono entità che esercitano un'attività economica, a prescindere dal loro status giuridico e dal modo in cui sono finanziate <sup>(2)</sup>. Le attività economiche sono attività che consistono nell'offrire beni o servizi su un mercato <sup>(3)</sup>.
- (46) Le misure conferivano un vantaggio ai diretti beneficiari, dispensandoli (con il mancato pagamento dell'IVA per l'acquisto di servizi e l'importazione di server) da oneri che normalmente avrebbero gravato sui loro bilanci.
- (47) Come si osserva nella decisione n. 3/13/COL, il pagamento delle imposte è un costo di esercizio originato nel normale svolgimento dell'attività economica di un'impresa, che normalmente viene sostenuto dall'impresa stessa. L'esenzione da un'imposta o la non imposizione della medesima conferisce un vantaggio alle imprese ammissibili, in quanto i loro costi di esercizio risultano ridotti rispetto ad altre imprese che si trovano in una situazione analoga dal punto di vista fattuale e giuridico.
- (48) Per quanto riguarda i servizi che sono considerati prestati in Islanda, in assenza di esenzioni l'IVA verrebbe prelevata dall'acquirente di tali servizi. Con la non imposizione dell'IVA, quindi, i clienti di servizi misti hanno ricevuto, in linea di principio, un vantaggio economico sotto forma di un prezzo di acquisto inferiore per i rispettivi servizi.
- (49) Le imprese di altri Stati SEE e delle Isole Fær Øer che importano in Islanda server e attrezzature analoghe da utilizzare nei centri dati islandesi hanno ricevuto un vantaggio economico sotto forma di costi inferiori per le attrezzature informatiche importate in Islanda, grazie all'esenzione dal pagamento dell'IVA islandese illustrata in precedenza. Nel normale svolgimento dell'attività economica l'IVA su questi beni verrebbe riscossa al momento del loro ingresso nel territorio doganale islandese. I proprietari dei server e delle attrezzature analoghe importati in Islanda hanno quindi ricevuto un vantaggio economico rispetto ad altri importatori di beni.
- (50) L'esenzione dall'IVA per i clienti dei centri dati siti in Islanda riduce i costi a carico dei clienti; per queste imprese è diventato quindi più invitante intrecciare rapporti commerciali con i centri dati islandesi.

### 1.3. Selettività

- (51) Per qualificarsi come aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 61 dell'accordo SEE, la misura deve essere selettiva in quanto favorisce «talune imprese o talune produzioni».
- (52) La valutazione della selettività impone di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, una misura nazionale favorisca talune imprese o talune produzioni rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal detto regime <sup>(4)</sup>. La nozione di aiuto di Stato non riguarda i provvedimenti statali che stabiliscono una differenziazione tra le imprese e sono, pertanto, selettivi a priori, qualora tale differenziazione risulti dalla natura o dalla struttura generale del sistema fiscale in cui tali provvedimenti si inseriscono <sup>(5)</sup>.
- (53) Nel seguito l'Autorità valuterà se le modifiche costituiscano misure selettive e, in caso affermativo, se rientrino nelle caratteristiche generali e nella logica del sistema IVA islandese.

#### 1.3.1. Le modifiche notificate costituiscono a un primo esame misure selettive

- (54) La non imposizione dell'IVA sui servizi misti ha avvantaggiato solo determinati gruppi di imprese, ossia in particolare i clienti non residenti dei centri dati siti in Islanda.

<sup>(1)</sup> Cfr. il punto 3, paragrafo 3, della Guida dell'Autorità sugli aiuti di Stato in materia di tassazione delle imprese, causa 248/84, *Germania/Commissione* (Raccolta 1987, pag. 4013) e causa E-6/98, *Regno di Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA* (Relazione della Corte EFTA 1999, punto 34).

<sup>(2)</sup> Causa C-41/90, *Höfner e Elser/Macroton* (Raccolta 1991, pag. I-1979, punti 21-23) e causa E-5/07, *Private Barnehaegers Landsforbund/Autorità di vigilanza EFTA* (Relazione della Corte EFTA 2008, pag. 61, punto 78).

<sup>(3)</sup> Causa C-222/04, ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA (Raccolta 2006, pag. I-289, punto 108).

<sup>(4)</sup> Cause riunite C-106/09 P e C-107/9 P, *Commissione e Regno di Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito* (Raccolta 2011, pag. I-11113, punto 75).

<sup>(5)</sup> *Ibid.* punto 145.

- (55) L'esenzione dall'IVA per l'importazione di server da utilizzare in Islanda, da parte di clienti stranieri, è andata anch'essa a beneficio di un gruppo ristretto di imprese; interessava infatti solo le imprese straniere che importano i propri server in Islanda per utilizzarli in centri dati siti in Islanda.
- (56) La circostanza che il numero di imprese che possono pretendere di beneficiare della misura in questione sia rilevante, o che la misura riguardi un intero settore, non è sufficiente per far venir meno il carattere selettivo della misura medesima, e quindi per escludere la qualifica di aiuto di Stato <sup>(1)</sup>. Inoltre, il fatto che la misura in questione sia retta da criteri oggettivi di applicazione orizzontale non mette in discussione il suo carattere selettivo, in quanto sarebbe idoneo soltanto a dimostrare che gli aiuti controversi rientrano in un regime di aiuti, e non costituiscono un aiuto individuale <sup>(2)</sup>.
- (57) A giudizio dell'Autorità, tutte le imprese che ricevono servizi in Islanda da società site in Islanda, o importano i propri beni per utilizzarli in Islanda, si trovano nella stessa posizione giuridica e fattuale rispetto ai beneficiari individuati delle modifiche alla legge sull'IVA che sono state notificate. Le altre imprese che ricevono servizi da società islandesi o importano propri beni, necessari per lo svolgimento dell'attività economica, sono soggette alla normativa IVA generalmente applicabile. L'Autorità ritiene che non vi siano motivi per concludere che le imprese beneficiarie si trovassero in una situazione fattuale e giuridica differente rispetto alle altre imprese soggette a imposizione IVA in Islanda. L'Autorità conclude perciò che le misure notificate erano selettive.

### 1.3.2. Logica e caratteristiche generali del regime

- (58) Il carattere specifico o selettivo di una misura fiscale può tuttavia essere giustificato dalla logica del sistema impositivo <sup>(3)</sup>. Può costituire aiuto di Stato qualsiasi misura volta a concedere alle imprese di un particolare settore un'esenzione totale o parziale dagli oneri derivanti dalla normale applicazione del sistema generale senza che sussista una giustificazione per tale esenzione sulla base della natura e della logica del sistema impositivo generale <sup>(4)</sup>. L'Autorità deve valutare se il diverso trattamento delle imprese, dal punto di vista dei vantaggi o degli oneri introdotti dalla misura fiscale in questione, dipenda dalla natura o dal sistema generale del regime complessivo applicato. Qualora tale differenziazione si basi su obiettivi diversi da quelli perseguiti dal regime complessivo, la misura in questione in linea di principio sarebbe considerata selettiva.
- (59) Dalla costante giurisprudenza risulta che spetta allo Stato EFTA che ha introdotto la diversità di trattamento fra le imprese dimostrare che essa sia giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema in questione <sup>(5)</sup>. L'Autorità deve successivamente considerare se una modifica alla normativa fiscale sia conforme agli obiettivi inerenti al sistema fiscale stesso, oppure persegua altri obiettivi.
- (60) Secondo le informazioni fornite dalle autorità islandesi, le modifiche notificate avevano l'obiettivo di portare il settore islandese dei centri dati a un livello comparabile a quello del settore dei centri dati nell'Unione europea. La non imposizione dell'IVA sui servizi misti e l'esenzione dall'IVA per le importazioni di server miravano ad attirare in Islanda un settore di servizi mobile (e sensibile alle tematiche fiscali) come il settore dei centri dati.
- (61) È importante notare che in questo caso il quadro fiscale di riferimento, rispetto al quale si deve verificare se l'obiettivo perseguito con le modifiche notificate rientri nella logica e nelle caratteristiche generali del sistema, è il sistema IVA islandese.
- (62) Come si osserva nella decisione n. 3/13/COL, leggi, regolamenti e orientamenti vigenti in Islanda non offrono una definizione precisa dei servizi misti. L'espressione «servizi misti» è di natura aperta e non è possibile stabilire che tutti i servizi misti offerti dai centri dati islandesi a clienti non residenti siano effettivamente utilizzati e impiegati all'estero. Come esempi di servizi misti, le autorità islandesi hanno citato lo hosting, la supervisione e il

<sup>(1)</sup> Causa C-75/97, *Belgio/Commissione* (Raccolta 1999, pag. I-3671, punto 32); causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke/Finanzlandesdirektion für Kärnten* (Raccolta 2011, pag. I-8365, punto 48); e causa C-409/00, *Spagna/Commissione* (Raccolta 2003, pag. I-1487, punto 48).

<sup>(2)</sup> Cfr. la causa C-409/00, *Spagna/Commissione* (Raccolta 2003, pag. I-1487, punto 49).

<sup>(3)</sup> Causa E-6/98, *Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA* (Relazione della Corte EFTA 1999, pag. 76, punto 38); cause riunite E-5/04, E-6/04 e E-7/04, *Fesil e Finnjford, PIL e altri e Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA* (Relazione della Corte EFTA 2005, pag. 117, punti 84-85); cause riunite T-127/99, T-129/99 e T-148/99, *Territorio Histórico de Alava e altri/Commissione* (Raccolta 2002, pag. II-1275, punto 163); causa C-143/99, *Adria-Wien Pipeline* (Raccolta 2001, pag. I-8365, punto 42); causa T-308/00, *Salzgitter/Commissione* (Raccolta 2004, pag. II-1933, punto 42); causa C-172/03, *Wolfgang Heiser* (Raccolta 2005, pag. I-1627, punto 43) e causa C-279/08 P, *Commissione/Paesi Bassi* (Raccolta 2011, pag. I-7671, punto 62).

<sup>(4)</sup> Causa E-6/98, *Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA*, citata, punto 38; cause riunite E-5/04, E-6/04 e E-7/04, *Fesil e Finnjford, PIL e altri e Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA*, citata, punti 76-89; causa 173/73, *Italia/Commissione* (Raccolta 1974, pag. 709, punto 16).

<sup>(5)</sup> Causa E-6/98, *Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA*, citata, punto 67; causa C-159/01, *Paesi Bassi/Commissione* (Raccolta 2004, pag. I-4461, punto 43); cause riunite C-106/09 P e C-107/09 P, *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito*, citata, punto 146.

raffreddamento di server. Tuttavia, altri servizi che sono chiaramente prestati in Islanda e quindi in circostanze normali dovrebbero essere soggetti all'IVA, come i servizi di manutenzione e memorizzazione, sembrano anch'essi rientrare nella categoria dei servizi misti.

- (63) Nella misura in cui i servizi misti sono indissociabili dai servizi prestati per via elettronica e intrinsecamente legati a essi, e sono utilizzati e fruiti all'estero, valgono per essi le stesse considerazioni in materia di neutralità fiscale, fatte per i servizi prestati per via elettronica <sup>(1)</sup>. Di conseguenza, la non imposizione dell'IVA su quei servizi misti che sono, in questo senso, «accessori» ai servizi prestati per via elettronica dai centri dati islandesi a clienti non residenti, rientra nella logica e nelle caratteristiche del sistema IVA.
- (64) Le autorità islandesi hanno osservato che, per quanto riguarda i servizi misti che non si possono considerare utilizzati e fruiti all'estero, quasi tutti i sistemi IVA comparabili contengono norme riguardanti voci e servizi che non sono inclusi nella cifra d'affari imponibile e sono quindi esentati dall'imposizione IVA. L'obiettivo delle modifiche era perciò quello di garantire che, in termini di trattamento IVA, il contesto imprenditoriale in cui operano i centri dati islandesi fosse comparabile a quello dei concorrenti operanti nell'UE.
- (65) A giudizio dell'Autorità, il fatto che altri sistemi IVA prevedano determinate esenzioni non giustifica di per sé la non imposizione dell'IVA in Islanda. Anche se lo scopo della misura è di compensare gli svantaggi che gravano sul settore islandese dei centri dati, tale misura non potrebbe comunque essere giustificata dal fatto che intende correggere distorsioni della concorrenza sul mercato dei servizi dei centri dati nel SEE. Secondo una giurisprudenza consolidata, la circostanza che uno Stato SEE cerchi di ravvicinare, attraverso misure unilaterali, le condizioni di concorrenza di un determinato settore economico a quelle prevalenti in altri Stati del SEE non può togliere a tali misure il carattere di aiuto <sup>(2)</sup>. Il fatto che una specifica eccezione rientri oppure no nella logica del sistema deve essere valutato in primo luogo rispetto al sistema fiscale di riferimento, ossia il sistema IVA islandese <sup>(3)</sup>.
- (66) Non rientra nelle caratteristiche generali e nella logica del sistema IVA islandese l'obiettivo di favorire la produzione di beni in Islanda, né quello di migliorare la competitività delle imprese islandesi rispetto alle loro concorrenti stabilite negli altri paesi del SEE. La legge islandese sull'IVA non contiene in effetti disposizioni miranti a favorire beni o servizi islandesi nei confronti di beni o servizi esteri concorrenti. Gli obiettivi di politica esterna, come quello di migliorare la competitività dei centri dati islandesi e promuovere un uso nuovo delle risorse energetiche dell'Islanda, non sono inerenti al sistema di riferimento e non possono perciò essere utilizzati per giustificare deroghe al sistema <sup>(4)</sup>.
- (67) Sulla base delle argomentazioni appena svolte, l'Autorità ritiene che la non imposizione dell'IVA sui servizi misti che sono dissociabili dai servizi prestati per via elettronica e non sono intrinsecamente legati a essi non possa essere considerata rientrare nella logica e nelle caratteristiche generali del sistema IVA islandese.
- (68) Per quanto riguarda l'importazione di server, le autorità islandesi hanno affermato che l'articolo 36, paragrafo 1, della legge sull'IVA offre la possibilità di esentare dall'IVA determinati beni importati; di conseguenza l'esenzione dall'IVA per l'importazione di determinati beni è inerente al sistema IVA. Le autorità islandesi aggiungono che quasi tutti i sistemi IVA prevedono alcune esenzioni basate su fatti economici e sulla natura e la struttura generale del sistema fiscale del paese in questione.
- (69) L'Autorità ritiene che le esenzioni di cui all'articolo 36, paragrafo 1 (opere artistiche importate dall'autore, specifiche opere letterarie, veicoli di soccorso, beni esentati dai dazi doganali ecc.) siano estremamente limitate e non necessariamente legate alla prestazione di un'attività economica. All'opposto, le imprese che beneficerebbero dell'esenzione dall'IVA per l'importazione di server, effettueranno quest'importazione dei loro server come parte intrinseca delle proprie attività economiche. Come si è notato in precedenza, la norma principale della legge islandese sull'IVA sancisce che le attività economiche devono essere soggette a imposizione e che l'IVA è versata al Tesoro su tutte le operazioni interne, in ogni loro fase, nonché sulle importazioni di beni e servizi <sup>(5)</sup>. Le autorità islandesi non hanno citato esempi di analoghe specifiche esenzioni settoriali, contenute nella legge islandese sull'IVA, che possano giustificare le modifiche.
- (70) Le autorità islandesi hanno poi invocato il principio secondo cui, qualora i beni vengano trasferiti unicamente ai fini della prestazione di un servizio e senza cambiamento di proprietà, il trasferimento di tali beni fa parte della prestazione del servizio e quindi non viene tassato separatamente ai fini dell'IVA. Le autorità islandesi non hanno però indicato la base giuridica di questo principio, né il motivo che avrebbe reso necessario adottare una disposizione speciale in materia di esenzione dall'IVA per l'importazione di server e attrezzature analoghe, qualora tali importazioni fossero rientrate in questo principio.

<sup>(1)</sup> Cfr. i punti 50-51 della decisione dell'Autorità di vigilanza n. 3/13/COL.

<sup>(2)</sup> Causa C-372/97, *Italia/Commissione* (Raccolta 2004, pag. I-3679, punto 67) e causa C-172/03, *Heiser* (Raccolta 2005, pag. I-1627, punto 54).

<sup>(3)</sup> Cfr. la causa T-210/02, *RENV British Aggregates Association/Commissione* (Raccolta 2012, pag. II-0000, punti 49-50) e cause riunite C-106/09 P e C-107/9 P, *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito* (Raccolta 2011, pag. I-11113, punti 75 e 90).

<sup>(4)</sup> Cfr. le cause riunite da C-78/08 a C-80/09, *Paint Graphos e altri* (Raccolta 2011, pag. I-7611, punto 70).

<sup>(5)</sup> Cfr. l'articolo 1 della legge n. 50/1988 sull'IVA.

- (71) L'Autorità non ritiene che l'esenzione dal pagamento dell'IVA per l'importazione di server e la non imposizione dell'IVA sui servizi misti possano costituire un adeguamento di un regime generale inerente alla natura e alla struttura complessiva del sistema IVA islandese. Al contrario, a quanto sembra, le modifiche sono state adottate con l'obiettivo economico e politico <sup>(1)</sup> di attrarre le imprese straniere inducendole ad acquistare servizi di centri dati in Islanda e incrementando di conseguenza la competitività del settore islandese dei centri dati <sup>(2)</sup>. Tali considerazioni, a parere dell'Autorità, non rientrano nella logica e nelle caratteristiche generali di un sistema di imposte sui consumi <sup>(3)</sup>.
- (72) Le autorità islandesi affermano che le misure in questione costituiscono un tentativo di adeguare il sistema IVA islandese ai sistemi IVA degli Stati membri dell'Unione europea, per garantire al settore nazionale dei centri dati un contesto analogo, dal punto di vista della concorrenza, a quello esistente nell'UE. Nella decisione n. 3/13/COL l'Autorità ha invitato le autorità islandesi a fornire informazioni più concrete, a sostegno non solo dell'affermazione che le nuove modifiche in materia di IVA rispecchierebbero i sistemi IVA degli Stati membri dell'UE, ma anche — aspetto più importante — del fatto che le modifiche rientrino nella logica del sistema IVA islandese. Le autorità islandesi non hanno però presentato osservazioni o informazioni supplementari a questo proposito.
- (73) Alla luce di quanto precede, l'Autorità ritiene che l'esenzione dall'IVA per l'importazione di server e la non imposizione dell'IVA sui servizi misti non rientrino nella logica e nelle caratteristiche generali del sistema IVA islandese.

#### 1.4. Distorsione della concorrenza ed effetto sugli scambi fra parti contraenti

- (74) Infine, per essere considerata un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE, la misura deve minacciare di falsare la concorrenza e di incidere sugli scambi fra parti contraenti dell'accordo SEE.
- (75) Secondo una giurisprudenza costante, il semplice fatto che una misura rafforzi la posizione di un'impresa nei confronti di altre imprese concorrenti negli scambi intra-SEE è ritenuto sufficiente per concludere che la misura è tale da incidere sugli scambi fra le parti contraenti e falsare la concorrenza fra imprese situate in altri Stati SEE <sup>(4)</sup>.
- (76) Le due misure in questione erano indirizzate a entità stabilite al di fuori dell'Islanda (compreso nei paesi del SEE). Tali entità trarrebbero beneficio dalle misure se acquistassero servizi dai centri dati islandesi. I centri dati islandesi, a loro volta, sono in concorrenza con operatori che offrono servizi analoghi nel SEE. Inoltre, le misure sono state deliberatamente introdotte allo scopo di attirare clienti dal SEE e da altri paesi, inducendoli ad acquistare servizi di centri dati in Islanda. Dal momento che questi clienti sono imprese che operano in concorrenza con altre entità dei rispettivi settori in tutto il SEE, le misure erano tali da incidere sugli scambi fra le parti contraenti dell'accordo SEE e falsavano o minacciavano di falsare la concorrenza all'interno del SEE.

#### 1.5. Conclusione in merito alla presenza di aiuti di Stato

- (77) Con riferimento alle considerazioni di cui sopra, l'Autorità conclude che le misure in esame, vale a dire l'esenzione dall'IVA per l'importazione, da parte di clienti non residenti, di server e attrezzature analoghe da utilizzare nei centri dati islandesi, e la non imposizione dell'IVA sulle operazioni riguardanti i centri dati, a eccezione dei servizi «accessori» a servizi prestati per via elettronica, costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE. Nel quadro delle condizioni richiamate in precedenza, è quindi necessario valutare se le misure possano essere considerate compatibili con l'accordo SEE.

## 2. REQUISITI PROCEDURALI

- (78) Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 3, della parte I del protocollo 3, «all'Autorità di vigilanza EFTA sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti. [...] Lo Stato interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale».
- (79) Le autorità islandesi non hanno notificato le misure di aiuto all'Autorità in tempo utile, prima della loro entrata in vigore il 1° maggio 2011. Inoltre le autorità islandesi hanno dato esecuzione a queste misure prima che l'Autorità adottasse una decisione finale. L'Autorità conclude quindi che le autorità islandesi non hanno rispettato i propri obblighi ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 3, parte I, del protocollo 3. Tali aiuti sono dunque stati concessi illegalmente.

<sup>(1)</sup> Lettera di notifica del 2.9.2011.

<sup>(2)</sup> Cfr. le cause riunite E-17/10 e E-6/11, *Principato del Liechtensteine VTM Fund management/Autorità di vigilanza EFTA* (Relazione della Corte EFTA 2012, pag. 117, punto 76).

<sup>(3)</sup> Per un'argomentazione simile cfr. il paragrafo 95 della decisione della Commissione 2003/515/CE, del 17 febbraio 2003, relativa alla misura d'aiuto alla quale i Paesi Bassi hanno dato esecuzione in favore di attività finanziarie internazionali (GU L 180 del 18.7.2003, pag. 52).

<sup>(4)</sup> Causa E-6/98, *Regno di Norvegia/Autorità di vigilanza EFTA* (Relazione della Corte EFTA 1999, pag. 76, punto 59); causa 730/79, *Philip Morris/Commissione* (Raccolta 1980, pag. 2671, punto 11).

## 3. VALUTAZIONE DELLA COMPATIBILITÀ

- (80) Le autorità islandesi non hanno presentato alcuna argomentazione per dimostrare che l'aiuto di Stato contenuto nelle misure IVA, nei termini illustrati in precedenza, potesse essere considerato un aiuto di Stato compatibile.
- (81) Le misure di aiuto di cui all'articolo 61, paragrafo 1, dell'accordo SEE sono generalmente incompatibili con il funzionamento dell'accordo stesso, a meno che non siano ammissibili alle deroghe di cui all'articolo 61, paragrafi 2 o 3, dell'accordo SEE.
- (82) La deroga di cui all'articolo 61, paragrafo 2, non è applicabile all'aiuto in questione e non è concepita per raggiungere alcuno degli obiettivi elencati nella disposizione in oggetto. Neppure l'articolo 61, paragrafo 3, lettera a) o b), dell'accordo SEE è applicabile al caso in esame. Inoltre, l'Autorità non ha ricevuto informazioni in grado di dimostrare che i beneficiari dell'aiuto siano situati in una regione che possa beneficiare degli aiuti regionali ai sensi dell'articolo 61, paragrafo 3, lettera c), dell'accordo SEE. Nemmeno la deroga di cui all'articolo 59, paragrafo 2, dell'accordo SEE è applicabile nel presente caso.
- (83) Alla luce di quanto precede, l'Autorità conclude che l'esenzione dall'IVA per l'importazione, da parte di clienti non residenti, di server e attrezzature analoghe da utilizzare nei centri dati islandesi, e la non imposizione dell'IVA sulle operazioni che riguardano servizi misti prestati a clienti non residenti dei centri dati islandesi, nella misura in cui tali servizi non sono accessori ai servizi prestati per via elettronica, non sono giustificate ai sensi delle disposizioni sugli aiuti di Stato contenute nell'accordo SEE.

## 4. LEGITTIMO AFFIDAMENTO E CERTEZZA DEL DIRITTO

- (84) I principi giuridici fondamentali del legittimo affidamento e della certezza del diritto possono essere invocati dai beneficiari di un aiuto per opporsi a un ordine di recupero di un aiuto di Stato illegalmente concesso. Tali principi si applicano però soltanto in circostanze eccezionali e un'impresa può fare legittimo affidamento sulla regolarità dell'aiuto solamente qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura di notifica dell'aiuto all'Autorità (oppure alla Commissione europea, a seconda dei casi <sup>(1)</sup>). Tale principio è riaffermato dalla Corte di giustizia: «In una situazione come quella di cui trattasi nella causa principale, l'esistenza di una circostanza eccezionale non può essere assunta nemmeno in considerazione del principio di certezza del diritto, poiché la Corte ha già dichiarato, in sostanza, che, fino a quando la Commissione non abbia adottato una decisione di approvazione... il beneficiario non ha alcuna certezza in ordine alla legittimità dell'aiuto, cosicché il principio di tutela del legittimo affidamento o quello della certezza del diritto non possono essere invocati» <sup>(2)</sup>.
- (85) La giurisprudenza della Corte di giustizia rileva che è possibile fare legittimo affidamento, in linea di principio, sulla regolarità dell'aiuto solamente qualora quest'ultimo sia concesso nel rispetto della procedura prevista dall'articolo 1, paragrafo 3, della parte I del protocollo 3 <sup>(3)</sup>, osservando che un operatore economico diligente deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata <sup>(4)</sup>.
- (86) Nonostante questo, la Corte ha accettato che, in circostanze eccezionali, il beneficiario di un aiuto illegalmente concesso in quanto non notificato possa invocare il legittimo affidamento nella natura regolare dell'aiuto per opporsi alla restituzione <sup>(5)</sup>. Secondo la Corte di giustizia, un soggetto può avvalersi del principio della tutela del legittimo affidamento se nei suoi confronti un'istituzione comunitaria ha fatto sorgere fondate aspettative <sup>(6)</sup>. L'Autorità non ha adottato un comportamento del genere e anzi le sue decisioni in merito al divieto delle misure di aiuto fiscale selettive avrebbero dovuto chiarire che le misure IVA che favoriscono talune società o gruppi di società devono esserle notificate <sup>(7)</sup>.

<sup>(1)</sup> Causa C-5/89, *Commissione/Germania* (Raccolta 1990, pag. I-3437, punto 14); causa C-169/95, *Commissione/Spagna* (Raccolta 1997, pag. I-135, punto 51); causa C-24/95, *Land Rheinland-Pfalz/Alcan Deutschland GmbH* (Raccolta 1997, pag. I-1591, punto 25).

<sup>(2)</sup> Causa C-1/09, *Centre d'Exportation du Livre Français (CELF), ministre de la Culture et de la Communication/Société Internationale de Diffusion et d'Édition* (Raccolta 2010, pag. I-2099, punto 53). Cfr. anche la causa C-91/01, *Italia/Commissione* (Raccolta 2004, pag. I-4355, punti 66 e 67).

<sup>(3)</sup> Causa C-5/89, *Commissione/Germania* (Raccolta 1990, pag. I-3437, punto 14) e *Regione Autonoma della Sardegna/Commissione* (Raccolta 2005, pag. II-2123, punto 64).

<sup>(4)</sup> Causa C-5/89, *Commissione/Germania* (Raccolta 1990, pag. I-3437, punto 14) e causa C-169/95 *Spagna/Commissione* (Raccolta 1997, pag. I-135, punto 51).

<sup>(5)</sup> Cause riunite C-183/02 P e C-187/02 P, *Demesa e Territorio Histórico de Álava/Commissione* (Raccolta 2004, pag. I-10609, punto 51).

<sup>(6)</sup> Causa T-290/97, *Mehibas Dordstelaan/Commissione* (Raccolta 2000, pag. II-15) e cause C-182/03 e C-217/03, *Regno del Belgio e Forum 187 ASBL/Commissione* (Raccolta 2006, pag. I-05479, punto 147).

<sup>(7)</sup> Cfr. la decisione dell'Autorità di vigilanza EFTA n. 106/95/COL, del 31 ottobre 1995, relativa ad un'esenzione dei contenitori di vetro dall'imposta di base sugli imballaggi per bevande non riutilizzabili (GU L 124 del 23.5.1996, pag. 30, e supplemento SEE n. 23 del 23 maggio 1996, pag. 75), la decisione dell'Autorità di vigilanza EFTA n. 145/97/COL del 14 maggio 1997 relativa alle misure adeguate inerenti a contributi previdenziali differenziati su base regionale, e la decisione dell'Autorità di vigilanza EFTA n. 97/10/COL, del 24 marzo 2010, riguardo alla tassazione delle società di assicurazione vincolate ai sensi della legge sulle imposte del Liechtenstein (GU L 261 del 27.9.2012, pag. 1, e supplemento SEE n. 53 del 27 settembre 2012, pag. 1).

- (87) Alla luce di quanto precede, l'Autorità non accetterà la validità per questo caso degli argomenti concernenti il legittimo affidamento o la certezza del diritto, data la giurisprudenza della Corte e l'ampia sfera di applicazione dell'articolo 61 dell'accordo SEE e dell'articolo 107 del TFUE. La conclusione che le misure IVA in esame potessero comportare elementi di aiuto di Stato era chiaramente prevedibile in qualsiasi momento.

#### 5. RECUPERO

- (88) Dal momento che l'aiuto è stato concesso senza essere notificato all'Autorità, esso costituisce un aiuto illegale ai sensi dell'articolo 1, lettera f), della parte II del protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte. Ai sensi dell'articolo 14 della parte II del protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte, l'Autorità decide che gli aiuti illegali che sono incompatibili con le norme sugli aiuti di Stato contenute nell'accordo SEE devono essere recuperati presso i beneficiari.
- (89) A parere dell'Autorità, nel caso in esame nessun principio generale vieta la restituzione. Secondo una giurisprudenza consolidata, l'abolizione di un aiuto illegale tramite il recupero è una conseguenza logica della conclusione del suo carattere illegale. Di conseguenza, il recupero dell'aiuto di Stato illegalmente concesso, allo scopo di ripristinare la situazione preesistente, non può essere considerato in linea di principio sproporzionato rispetto agli obiettivi dell'accordo SEE in materia di aiuti di Stato.
- (90) Restituendo l'aiuto i beneficiari rinunciano al vantaggio di cui hanno goduto rispetto ai loro concorrenti sul mercato, e viene ripristinata la situazione precedente all'erogazione dell'aiuto<sup>(1)</sup>. Da tale funzione della restituzione dell'aiuto consegue anche che, come regola generale e fatta eccezione per circostanze eccezionali, l'Autorità non travalica i limiti della propria discrezionalità se chiede allo Stato EFTA interessato di recuperare le somme concesse tramite aiuti illegali, in quanto in tal modo essa ripristina semplicemente la situazione precedente<sup>(2)</sup>. Inoltre, considerata la natura obbligatoria del controllo degli aiuti di Stato da parte dell'Autorità in virtù del protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte, le imprese beneficiarie dell'aiuto, in linea di principio, possono fare legittimo affidamento sulla regolarità dell'aiuto solamente qualora quest'ultimo sia concesso nel rispetto della procedura prevista dal protocollo stesso<sup>(3)</sup>. In questo caso non si ravvisano le circostanze eccezionali che avrebbero potuto dar luogo a un legittimo affidamento da parte dei beneficiari dell'aiuto.
- (91) Il recupero dell'aiuto di Stato indebitamente concesso deve comprendere gli interessi composti, conformemente all'articolo 14, paragrafo 2, della parte II del protocollo 3 dell'accordo sull'Autorità di vigilanza e sulla Corte, nonché agli articoli 9 e 11 della decisione dell'Autorità n. 195/04/COL del 14 luglio 2004<sup>(4)</sup>.
- (92) Finora le autorità islandesi hanno fornito solo limitate informazioni sull'importo degli aiuti concessi in virtù delle modifiche della legge n. 163/2010 e non hanno comunicato informazioni sufficienti sul numero e l'identità dei potenziali beneficiari delle misure. Le autorità islandesi sono quindi invitate a fornire informazioni dettagliate e precise sull'importo degli aiuti concessi e sui beneficiari degli aiuti.

#### 6. CONCLUSIONE

- (93) Sulla base delle considerazioni di cui sopra, l'Autorità conclude che le autorità islandesi hanno attuato illegalmente l'aiuto in questione, in violazione dell'articolo 1, paragrafo 3, della parte I del protocollo 3.
- (94) L'aiuto di Stato concesso ai sensi delle disposizioni della legge n. 163/2010, ossia l'esenzione dall'IVA per l'importazione, da parte di clienti non residenti, di server e attrezzature analoghe da utilizzare nei centri dati islandesi, e la non imposizione dell'IVA sui servizi misti prestati a clienti non residenti dei centri dati islandesi, nella misura in cui tali servizi non sono accessori ai servizi prestati per via elettronica, non è compatibile con il funzionamento dell'accordo SEE per i motivi esposti in precedenza e deve essere recuperato con effetto a decorrere dalla data in cui è stato concesso.

<sup>(1)</sup> Cfr. le cause riunite E-17/10 e E-6/11, *Principato del Liechtenstein e VTM Fund management/Autorità di vigilanza EFTA* (Relazione della Corte EFTA 2012, pag. 117, punti 141-142).

<sup>(2)</sup> Causa C-75/97, *Belgio/Commissione* (Raccolta 1999, pag. I-3671, punto 66) e causa C-310/99, *Italia/Commissione* (Raccolta 2002, pag. I-2289, punto 99).

<sup>(3)</sup> Causa C-169/95, *Spagna/Commissione* (Raccolta 1997, pag. I-135, punto 51).

<sup>(4)</sup> Modificata dalla decisione dell'Autorità di vigilanza EFTA n. 789/08/COL del 17 dicembre 2008 che modifica la decisione del Collegio n. 195/04/COL relativa alle disposizioni di esecuzione di cui all'articolo 27, parte II, del protocollo 3 all'accordo tra gli Stati EFTA sull'istituzione di un'Autorità di vigilanza e di una Corte di giustizia per quanto riguarda i moduli standard per la notifica degli aiuti (GU L 340 del 22.12.2010, pag. 1 e supplemento SEE n. 72 del 22 dicembre 2010, pag. 1).

HA ADOTTATO LA PRESENTE DECISIONE:

*Articolo 1*

Le disposizioni adottate con gli articoli 4 e 12 della legge n. 163/2010, ossia l'esenzione dall'IVA per l'importazione, da parte di clienti non residenti, di server e attrezzature analoghe da utilizzare nei centri dati islandesi, e la non imposizione dell'IVA sui servizi misti che sono dissociabili e non intrinsecamente legati ai servizi prestati per via elettronica a clienti non residenti dei centri dati islandesi, comportano un aiuto di Stato incompatibile con il funzionamento dell'accordo SEE.

*Articolo 2*

Le autorità islandesi adottano tutte le misure necessarie per recuperare presso il beneficiario o i beneficiari gli aiuti di cui all'articolo 1, illegalmente messi a disposizione dal 1° maggio 2011 al 13 marzo 2013.

*Articolo 3*

Il recupero è effettuato senza indugio e in ogni caso entro il termine di quattro mesi a decorrere dalla data della presente decisione, conformemente alle procedure del diritto nazionale, purché permettano l'esecuzione immediata ed effettiva della decisione.

Gli aiuti da recuperare comprendono gli interessi semplici e composti a decorrere dalla data in cui sono stati messi a disposizione del beneficiario, fino alla data del recupero.

Gli interessi sono calcolati sulla base dell'articolo 9 della decisione dell'Autorità di vigilanza EFTA n. 195/04/COL<sup>(1)</sup>.

*Articolo 4*

Entro l'8 luglio 2014 l'Islanda è tenuta a informare l'Autorità in merito all'importo totale (capitale e interessi) da recuperare presso il beneficiario o i beneficiari, nonché alle misure previste o adottate per recuperare l'aiuto.

Entro l'8 settembre 2014 l'Islanda deve aver eseguito la decisione dell'Autorità e recuperato integralmente l'aiuto.

*Articolo 5*

La Repubblica d'Islanda è destinataria della presente decisione.

*Articolo 6*

Il testo in lingua inglese della presente decisione è il solo facente fede.

Fatto a Bruxelles, l'8 maggio 2014.

*Per l'Autorità di vigilanza EFTA*

Oda Helen SLETNES

*Presidente*

Frank J. BÜCHEL

*Membro del collegio*

---

<sup>(1)</sup> Modificata dalla decisione dell'Autorità di vigilanza EFTA n. 789/08/COL.