

## L'opzione italiana per la sostituzione d'imposta nell'intermediazione immobiliare online, tra non discriminazione nella libera prestazione dei servizi transfrontalieri e natura non *de facto* tecnica delle relative disposizioni fiscali

di Flavio Guella

**Title:** The Italian option for withholding agenting in online real estate brokerage, between non-discrimination in the free provision of cross-border services and the non-de facto technical nature of the relevant tax provisions

**Keywords:** EU internal market; Free movement of services; Withholding agent; Non-discrimination; De facto technical rules.

1451

---

1. – Con sentenza del 22 dicembre 2022 (*Airbnb Ireland e Airbnb Payments UK*, Causa C-83/21) la Corte di Giustizia è intervenuta sulla questione del regime fiscale applicabile all'intermediazione immobiliare tra consumatori finali e *host* non professionali, valutando la compatibilità con il diritto dell'Unione di un regime fiscale a sostituzione d'imposta, come quello italiano sviluppato a partire dal 2017 (sulla riforma di cui all'articolo 4 del decreto-legge del 24 aprile 2017, n. 50 cfr. G. Albano, *Problematiche della "sharing economy": l'esperienza della "Airbnb Tax"*, in *Corriere tributario*, 2018, fasc. 22, 1760 ss., C. Pennarola, *Le locazioni brevi*, in *Rivista giuridica dell'edilizia*, 2017, fasc. 6, pt. 3, 121 ss., R. Rizzardi, *La "tassa Airbnb" e la classificazione dei redditi*, in *Corriere tributario*, 2017, fasc. 45, 3533 ss.). La normativa italiana sulla cedolare secca applicata ai portati internet quali sostituto di imposta (oltre che agli altri intermediari anche fisici) si presenta infatti come un *unicum* nel panorama comparato, finalizzato a riportare sotto controllo un settore del mercato dei servizi turistici tanto cresciuto grazie alla digitalizzazione, quanto divenuto – a causa della stessa – oggetto di facile evasione fiscale.

L'intervento nazionale italiano è peraltro sì un'esperienza isolata nella misura in cui aspira a rendere responsabile sul piano tributario l'intermediatore, ma si colloca comunque in una fase storica in cui anche altri ordinamenti europei avevano tentato di approssimare il problema, sebbene sul diverso e più limitato piano informativo o della disciplina applicabile (sugli obblighi di informazione fiscale posti in capo agli intermediari online, pensabili nel più ampio contesto della necessità di disciplinare la c.d. economia collaborativa, cfr. M. Inglese, *L'economia collaborativa tra la giurisprudenza della Corte di giustizia e le prime proposte di armonizzazione: verso il "Digital Markets Act" e il "Digital Services Act"*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 2020, fasc. 4, 843 ss. e M.E. Bucalo, *I servizi delle piattaforme "online" fra giurisprudenza sovranazionale e interna e necessità di*

regolazione dell'economia collaborativa. *Riflessioni a partire dal caso Airbnb*, in *federalismi.it*, 2020, fasc. 22, 66 ss.). Gli obblighi di trasmissione alle autorità fiscali nazionali dei dati raccolti da portali internet, pur gravosi per la libera circolazione dei servizi, già erano stati considerati compatibili con la normativa europea dalla Corte di giustizia in una recente pronuncia (sentenza 27 aprile 2022, causa C-674/20, *Airbnb Ireland*, ma per altri profili già Grande Sezione 19 dicembre 2019, C-390/18, su cui cfr. M. Colangelo, *Piattaforme digitali e servizi della società dell'informazione: il caso "Airbnb Ireland"*, in *Il Diritto dell'informazione e dell'informatica*, 2020, fasc. 2, 291 ss., F. Monceri, *Il caso Airbnb. Autonomia rilevanza dell'omessa notifica delle norme restrittive dei servizi della società dell'informazione e questioni ancora aperte*, in *DPCE online*, 2020, fasc. 1, 947 ss., J. Morais Carvalho, *Airbnb Ireland Case: One More Piece in the Complex Puzzle Built by the CJEU Around Digital Platforms and the Concept of Information Society Service*, in *The Italian Law Journal*, 2020, fasc. 2, 463 ss., M.P. Nastri, *La disciplina fiscale delle locazioni brevi: il caso "Airbnb Italia"*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2020, fasc. 3, 1020 ss., N.A. Vecchio, *La Corte di Giustizia e la (difficile) arte del distinguishing: il caso Airbnb e la revisione del c.d. Uber test*, in *giustiziacivile.com*, 2020, fasc. 6), e lo stesso legislatore UE è intervenuto ad armonizzare la materia (cfr. la direttiva Dac7, da ultimo direttiva UE 2021/514, su cui per maggiori dettagli si rinvia *infra* al par. 5.).

Il caso qui annotato aggiunge un tassello importante sul piano pratico, legittimando gli ordinamenti nazionali a gravare con diretti oneri di intermediazione fiscale quegli operatori (anche) transfrontalieri che vanno ad offrire servizi di intermediazione immobiliare. Oneri tecnici che rendono la presenza di tali operatori sul mercato sicuramente più impegnativa, sebbene anche questa pronuncia – proprio al fine di non rendere eccessiva e sproporzionata la gravosità di tale apporto alla lotta all'evasione – non si estenda anche all'ammissibilità di obblighi di residenza, perlomeno tramite nomina di rappresentante fiscale.

La rilevanza generale della pronuncia della Corte si incentra quindi sulle normative tecniche di fatto pensate per colpire un mercato transnazionale, anche se neutre e non discriminatorie sul piano formale. Il dubbio di legittimità si connetteva infatti all'essere stata, la misura nazionale, ideata specificamente per la parte più rilevante e nuova del mercato di intermediazione immobiliare, quella digitale e transfrontaliera; e nonostante ciò, comunque, la misura è stata poi valutata compatibile con l'Unione nel mercato unico, anche per l'aver accolto la Corte alcune indicazioni dell'Avvocato generale in merito alla necessità di una nuova sensibilità nella gestione del fenomeno globalizzazione (cfr. le conclusioni dell'Avvocato generale Maciej Szpunar del 7 luglio 2022, in particolare nella sezione introduttiva).

Questo approccio di favore per il controllo rafforzato sugli operatori transfrontalieri muove dall'idea che le piattaforme online di intermediazione sono fornitori di servizi «della società dell'informazione» che anche per il diritto UE richiedono soluzioni normative nuove e specifiche, diverse da quelle sviluppate per gli operatori tradizionali. Ciò, posto che proprio in questo settore, e proprio come conseguenza della digitalizzazione, si è non tanto creato, ma certamente portato a sviluppi inimmaginabili in precedenza, un mercato fatto anche di operatori non professionali. A fianco dell'aumento della domanda e dell'offerta generato dalle opportunità online, l'aumento delle problematiche – in questa fattispecie fiscali – richiede regole nazionali che concilino la libera circolazione dei servizi (posto che l'operatore dell'intermediazione è per sua natura non residente) con la necessità della gestione ordinata del fenomeno economico prodotto da tale globalizzazione. Il legarsi dell'offerta transfrontaliera di intermediazione in modo stretto con offerte economiche di servizi reali e radicati sul territorio nazionale non può, neppure per il diritto UE, diventare occasione di elusione e sommersione di questa

nuova e ampia fetta di mercato. Un mercato nuovo e transfrontaliero legittima, se per finalità non protezionistiche, misure nazionali di controllo specifiche.

Come lo stesso Avvocato generale aveva sostenuto nelle sue conclusioni, all'Unione si chiede un "cambio di paradigma", con un vero e proprio "ripensamento di alcuni principi del diritto dell'Unione, in particolare il principio della libera prestazione dei servizi". E in questo nuovo e più complesso paradigma la sentenza annotata si inserisce, vagliando – in una prospettiva di favore – le misure che gli Stati membri adottano in risposta al problema del trattamento fiscale delle prestazioni fornite attraverso piattaforme di intermediazione online.

L'obbligo di agire come sostituto di imposta introdotto dall'ordinamento italiano per imprese quali Airbnb si pone peraltro, al momento del vaglio da parte della Corte di giustizia, come un caso ancora isolato nel panorama legislativo europeo, gli Stati intervenuti in materia avendo prioritariamente optato per la mera comunicazione dei dati, come misura che si riteneva più inequivocabilmente compatibile con il diritto UE (e come soluzione che poi infatti è stata armonizzata in sede europea attraverso la direttiva Dac7). Quello dell'incentrare il controllo degli intermediari transfrontalieri digitali unicamente sugli obblighi informativi era così un approccio minimo diffuso tra i vari legislatori nazionali, motivato proprio dalla consuetudine della Corte di giustizia a test di apertura del mercato molto rigidi: misure nazionali nuove pensate politicamente per colpire specificamente (anche se non in modo formalmente discriminatorio) gli operatori transfrontalieri, come l'introduzione di un onere di sostituto di imposta sull'intermediazione immobiliare motivato dal crescere della fetta di mercato coperta da piattaforme online, parevano infatti da considerare proprio come una tipica misura avente effetto equivalente a restrizione quantitativa (in quanto motivata politicamente da una volontà di incidere specificamente su una certa e nuova fetta di mercato, transfrontaliera).

2. – La pronuncia della Corte ruota attorno alla questione del se la regola fiscale possa essere considerata o una regola in realtà tecnica, volta a controllare il mercato, o comunque una regola discriminatoria sul piano statistico/finalistico. Profili che già erano stati di interesse per i diversi oneri di informazione/comunicazione, vagliati – rispetto ad esempio alla disciplina nazionale belga – in termini di impatto sul mercato con la precedente sentenza 27 aprile 2022 (causa C-674/20, *Airbnb Ireland*). L'obbligo di comunicare alle autorità fiscali nazionali le informazioni relative alle transazioni turistiche raccolte dai portali online era stato considerato disposizione propriamente fiscale, espressamente esclusa dall'ambito di applicazione della direttiva sul commercio elettronico e non discriminatoriamente di ostacolo alla libera prestazione dei servizi (cfr. A. Rigaux, *Prestation de services - Activités de Airbnb*, in *Europe Europe*, 2022, n° 6 Juin, 196).

La disposizione tecnica che onera gli intermediari ad una attività oggettivamente gravosa, e quindi ad effetto equivalente ad una restrizione sul piano fattuale, da un lato è comunque contenutisticamente inscindibile dalla normativa di "settore tributario", espressamente esclusa dall'ambito di applicazione delle direttive di mercato, d'altro lato il fatto che un obbligo di fornire informazioni relative alle transazioni delle strutture turistiche sia stato introdotto politicamente per contrastare gli effetti della crescita del comparto online non determina comunque una discriminatorietà di fatto. Ciò sia perché la norma comunque colpisce formalmente tutti i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, a prescindere dalla loro residenza fisica o meno, sia in quanto le motivazioni politiche non si traducono in oneri sproporzionati rispetto ad un fine imperativo di interesse generale comunque esistente. Di conseguenza, la giurisprudenza europea aveva già escluso il carattere

discriminatorio di oneri politicamente voluti in modo specifico per gli operatori transfrontalieri, e impattanti sulle pratiche commerciali degli stessi in modo specificamente gravoso.

Con la causa annotata si fa un passo in più, ammettendo come strumento nazionale non incompatibile con l'apertura dei mercati un trattamento fiscale nuovo pensato proprio per risolvere problemi generati dall'ingresso di operatori transfrontalieri. Per fare ciò si sono dovuti sciogliere ancora una volta quegli stessi nodi teorici, che possono prospettare un nuovo paradigma di valutazione della conformità a diritto UE di misure tecniche aventi effetto equivalente a restrizioni quantitative, consistenti nella natura tecnica o meno delle relative disposizioni e nell'ammissibilità di una loro incidenza statistica qualificata sugli operatori online. In questa sentenza la Corte conferma questo nuovo paradigma permissivo, valutando gli effetti tecnici e discriminatori dei regimi fiscali applicati ai portali online di intermediazione.

Sullo spunto di una valutazione di compatibilità con il diritto UE di una normativa del tipo di quella introdotta dall'articolo 4 del decreto-legge del 24 aprile 2017, n. 50 sono state così fornite le interpretazioni delle disposizioni che escludono dal campo di applicazione delle direttive 2000/31, 2006/123 e 2015/1535 l'ambito tributario, nel quadro di un rinvio pregiudiziale sollecitato – per la seconda volta, per superarne l'inammissibilità (dichiarata con ordinanza del 30 giugno 2020, *Airbnb Ireland e Airbnb Payments UK*, C-723/19) – dal Consiglio di Stato italiano.

Onerare l'impresa di intermediazione immobiliare (anche) online della posizione di sostituto di imposta rispetto agli operatori fisici non professionali ha posto, innanzitutto, la questione dell'attinenza della sostituzione dell'imposta gravante sul soggetto fisico al relativo servizio invece immateriale. Si è posta cioè la questione – ex articolo 1, paragrafo 1, lettera e), della direttiva 2015/1535 – di stabilire se l'onere fiscale abbia una connessione con l'intermediazione di tipo “esplicito e mirato” o soltanto “implicito e incidentale”.

Nella prospettiva della difesa della misura nazionale l'estensione all'operatore telematico, che rende possibili sul mercato locazioni di immobili di breve durata, di oneri fiscali gravanti sul prestatore finale ha il solo scopo di assicurare l'efficace riscossione di imposta, non invece l'obiettivo tecnico di disciplinare le modalità tecniche di prestazione dei servizi di intermediazione. In questo senso, gli obblighi informativi e di sostituzione d'imposta sarebbero infatti formulati in modo “tecnologicamente neutro”, in quanto vanno a gravare con le stesse modalità sia gli intermediari operanti in forma digitale, sia quelli preesistenti l'apertura di portali online e attivi in forma di piccole o grandi agenzie viaggi. Nella prospettiva che invece contesterebbe la legittimità della misura nazionale, specularmente, il colpire gli operatori fisici sul mercato delle locazioni brevi integrerebbe una finalità non politicamente voluta, ed accettata come conseguenza secondaria ed irrisoria della scelta di ostacolare con regole tecniche – informative e di sostituzione nell'obbligazione tributaria – operazioni di intermediazione transfrontaliera concluse attraverso piattaforme online (sulla neutralità tecnologica come concetto ricorrente e più ampio, rispetto a quanto impiegato nel caso annotato, cfr. R. Ali, *Technological neutrality*, in *Lex Electronica*, 2009, fasc. 14, 1 ss.).

In quest'ultima prospettiva, la Corte di giustizia sarebbe allora chiamata a giudicare non di una neutra applicazione ai servizi degli operatori digitali di preesistenti norme già applicabili ai prestatori fisici di servizi analoghi, ma a stabilire se le interpretazioni delle regole di libera circolazione nel mercato dei servizi possano essere compatibili con soluzioni normative nazionali nuove, aventi lo scopo precipuo di rispondere restrittivamente a dinamiche commerciali indotte dall'apertura transfrontaliera dell'intermediazione nel mercato delle locazioni

brevi. La neutralità tecnologica sarebbe allora solo apparente, e si pone la questione del se ciò sia compatibile con il mercato unico.

Da queste premesse deriva la necessità ulteriore di stabilire se la soluzione fiscale nazionale sia in realtà non solo una applicazione di meccanismi tributari, ma anche una regola tecnica non neutra relativa a come l'intermediazione – quale servizio – debba svolgersi; e, più in particolare, se tale regola tecnica presenti o meno una finalizzazione politica tesa a ostacolare l'accesso o l'esercizio di un servizio nel mercato unico. Se nel caso belga la Corte sottolineava come gli obblighi informativi non evidenziassero uno scopo di controllo sul prestatore del servizio, ma solo quello di controllo sui clienti locatori, toccando pertanto l'attività di intermediazione unicamente – appunto – “in modo incidentale”, analogamente la Corte nel caso in oggetto si chiede se l'onere di sostituzione d'imposta sia meramente incidentale sulla prestazione del servizio di intermediazione; ma ciò non solo perché l'onere non mira direttamente a regolarne le dinamiche commerciali (destinatario finale dell'obbligo tributario essendo comunque, economicamente, il privato locatore), bensì anche perché la regola fiscale nazionale godrebbe di una sorta di presunzione a copertura della sua finalità tributaria fondata sulle sue ragioni strutturali ed obiettive (piuttosto che su quelle politiche contingenti), l'obiettivo ulteriore di restringere un mercato mediante regole fiscali dovendo essere in concreto puntualmente provato (non solo come finalità politicamente declamata, ma come effetto obiettivo e reale).

La sentenza annotata è in questa prospettiva ulteriormente rilevante, in quanto rispetto al precedente belga non solo esclude la finalità esplicita e mirata di regolare il servizio, ma esclude anche la possibilità di qualificare i regimi fiscali di questo tipo come «regole tecniche *de facto*», (ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera f), secondo comma, punto iii), della direttiva 2015/1535), aprendo quindi all'applicazione di obblighi fiscali nazionali, che si estendono oltre i meri obblighi informativi. Il meccanismo tributario sarebbe allora *de facto* uno standard tecnico di mercato solo se le relative norme nazionali impositive avessero un comprovabile scopo ulteriore di influenzare il consumo di quel servizio, in modo analogo a quanto la giurisprudenza della Corte relativa alla libera circolazione delle merci afferma per i tributi tesi a scoraggiare il consumatore dall'acquisto di prodotti nocivi per l'ambiente (cfr. A. Buccisano, *Fiscalità ambientale tra principi comunitari e costituzionali*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2016, fasc. 2, pt. 1, 590 ss.). Le misure fiscali gravanti gli operatori digitali nell'intermediazione immobiliare, invece, sono regole tributarie in senso proprio, che non presentando nella loro oggettiva struttura – al di là delle ragioni di dibattito politico contingente – altro obiettivo che quello di contrastare l'evasione da parte dei clienti intermedi, locatori degli immobili.

3. – Il tema cui ruota attorno la prima parte della motivazione è quindi la selezione di quali regole fiscali possano essere considerate strumento di indiretta regolazione tecnica di un servizio. Se infatti fosse integrata questa doppia finalità, la normativa UE applicabile sarebbe quella direttamente attinente al mercato rilevante, in particolare nel caso di specie le direttive 2000/31, 2006/123 e 2015/1535. Quelle introdotte dalla riforma italiana del 2017 sono però misure solo nell'apparenza ambigue, ma di carattere strutturalmente tributario; sono regole che fanno sì gravare sul complesso dei soggetti coinvolti tre tipi di obblighi – informativi alle autorità fiscali nazionali, conservando e comunicando i dati relativi ai contratti di locazione stipulati grazie al servizio di intermediazione offerto (con un *distinguishing* dalla sentenza del 12 settembre 2019, *VG Media*, C-299/17), oltre che di sostituzione d'imposta e di nomina di un rappresentante fiscale residente – idonei a conformarne il servizio di intermediazione, ma per finalità oggettivamente fiscale e non per obiettivi indirettamente regolatori.

Posto che la normativa di regolazione del mercato è adottata sulla base giuridica dell'articolo 114 TFUE, che esclude dallo spazio di attribuzione UE le «disposizioni fiscali», i riferimenti alle regole tecniche della direttiva 2015/1535 vanno interpretati come estesi alle misure di carattere tributario unicamente se esse mirano (e sono idonee) a disciplinare in concreto l'esercizio del servizio. In senso opposto a tale requisito, la Corte sottolinea come l'obbligo di ritenuta alla fonte in qualità di sostituto dell'imposta dovuta sulle somme versate dai locatari finali nell'ambito dell'intermediazione (anche) online – a prescindere dal fatto che sia dovuta in forma di cedolare secca o di acconto di una comune imposta sul reddito – sia una misura di “natura tributaria per eccellenza”. Allo stesso modo, anche l'obbligo per l'operatore di intermediazione non stabilito di designare un rappresentante fiscale in Italia, avendo come fine strutturale ed obiettivo quello di agevolare la riscossione, avrebbe sicuramente carattere fiscale e non di indiretta regolazione tecnica del servizio, con occulto incentivo della prestazione dello stesso in forma residente.

Anche per le altre due direttive rilevanti la questione non pare definibile come applicazione di regole tecniche “mascherate”, che direttamente attengono al mercato. Le direttive 2006/123 e 2015/1535 sono infatti esplicite nell'esclusione delle disposizioni fiscali dal relativo campo di applicazione, uniche disposizioni tributarie idonee ad essere qualificate come regole tecniche *de facto* potendo essere le vere specificazioni tecniche o requisiti tecnici “connessi” con misure finanziarie, e non le misure finanziarie che indirettamente hanno anche necessità di soluzioni tecniche per il relativo funzionamento. Le misure di carattere fiscale in quanto tali fuoriescono così per definizione dall'applicazione delle regole UE di integrazione dei mercati in oggetto, e si potrebbe al limite valutare caso per caso la rilevanza delle sole vere misure tecniche connesse a misure di carattere fiscale (cfr. la Corte di giustizia già nella sentenza 8 ottobre 2020, *Admiral Sportwetten e a.*, C-711/19, punto 38).

Esclusa allora la qualificabilità delle regole fiscali italiane come misure aventi un effetto equivalente a restrizioni quantitative, non ravvisandosi nel percorso decisionale della Corte spazi per qualificare come tecniche le misure oggettivamente finalizzate a un obiettivo tributario, rimaneva tuttavia da vagliare la loro eventuale portata discriminatoria sulla base della nazionalità. La sentenza annotata si occupa quindi anche della legittimità di misure statali – quali quelle italiane introdotte nel 2017 – rispetto al parametro dell'articolo 56 TFUE, sempre fermo restando che al centro dell'analisi giurisprudenziale rimane, anche per questo profilo, la presenza o meno di finalità extratributarie (in questo caso protezionistiche, anziché di regolazione tecnica), dato che sarebbero contrari al principio di non discriminazione solo regimi tributari il cui unico effetto fosse quello di apportare selettivamente costi supplementari per la prestazione transfrontaliera.

Il campo di attribuzione UE delineato dall'articolo 56 TFUE è comunque più ampio rispetto a quello dell'articolo 114, in questo profilo l'analisi della Corte non muovendo da una presunzione di legittimità degli interventi tributari statali, per la loro semplice natura tributaria, anche imposte dirette come quelle italiane del 2017 potendo certamente produrre effetti direttamente o indirettamente protezionistici. Il fatto che le imposte dirette non siano oggetto di armonizzazione europea, infatti, non esclude che gli Stati membri debbano esercitare questa quota di sovranità conservata pienamente al proprio interno nel pieno rispetto dei principi di non discriminazione posti alla base dell'integrazione nel mercato unico (cfr. sentenze 25 ottobre 2012, *Commissione/Belgio*, C-387/11, punto 36, e 23 gennaio 2014, *Commissione/Belgio*, C-296/12, punto 27).

In questa prospettiva, la contestazione principale analizzata nella sentenza annotata attiene al fatto che gli oneri di sostituzione d'imposta realizzerebbero

una discriminazione indiretta nei confronti dei prestatori di servizi digitali, e quindi transfrontalieri, in quanto “la quasi totalità” delle piattaforme di intermediazione immobiliare online che gestiscono anche i pagamenti sono stabilite in altri Stati membri. In altri termini, la riforma italiana del 2017, che pone l’obbligo di ritenuta fiscale solo in capo agli intermediari che intervengono nel pagamento del canone di locazione, discrimina gli operatori non residenti, che risultano affidabili sul mercato solo se gestiscono anche i pagamenti, rispetto agli operatori residenti (agenzie turistiche etc.), che possono adottare modelli di business in cui la loro fetta di mercato non dipende dall’affidabilità indotta dalla mediazione nello scambio economico. In altri termini, onerare di un ruolo di sostituto di imposta le piattaforme online impedirebbe alle stesse di concorrere con gli intermediari fisici e residenti su un piano di parità, realizzando una discriminazione statistica (sulle discriminazioni statistiche cfr. la giurisprudenza sugli insegnanti di lingue straniere – sentenza 26 giugno 2001, *Commissione/Italia*, C 212/99 – , citata nella prima sentenza *Airbnb* ma ritenuta non rilevante nel caso di specie per la ben diversa incidenza di stranieri nel gruppo considerato).

Peraltro, nella parte motiva della pronuncia annotata questo impatto statisticamente più gravoso per i non residenti viene relativizzato e, in concreto, non riconosciuto. La ritenuta (fiscale o d’acconto) è considerata dalla Corte come una tecnica diffusamente impiegata nei diritti tributari nazionali, diretta a conseguire sia una sicura riscossione, sia una semplificazione delle operazioni per i contribuenti, e quindi dal suo impiego limitato agli intermediari che riscuotono il prezzo né risulta una eccessiva gravosità, né una irragionevole selettività. È innegabile che un piccolo costo gestionale aggiuntivo consegua all’imposizione di oneri di ritenuta al solo prestatore di servizi anche di pagamento dell’operazione intermediata (costo invece non sofferto dall’operatore, spesso fisico, che non agisce da intermediario del pagamento); e, tuttavia, ciò non comporta una violazione dell’articolo 56 TFUE se l’unico effetto della norma è, in ogni caso, quello di causare minimi costi supplementari per la prestazione transfrontaliera, non irragionevoli/sproporzionati perché non finalizzati a scopi protezionistici ma a vere finalità di semplificazione e contrasto all’evasione.

L’assenza di irragionevolezza nella diversa copertura statistica dell’obbligo fiscale per operatori nazionali o digitali/transnazionali si connette quindi ad una ontologica diversità dell’intermediazione operata anche sui pagamenti (di fatto, inevitabile per gli operatori digitali), o solo sulla conclusione dei contratti tra consumatori e locatori (frequente per le agenzie viaggi): a fronte di ciò, gli oneri di sostituzione d’imposta – in ogni caso – certamente non vietano l’esercizio della libera prestazione dei servizi, né lo ostacolano e neppure lo rendono meno attraente mediante gravami irragionevoli (cfr. sentenza del 3 marzo 2020, *Google Ireland*, C-482/18, punti 25 e 26, e sentenza del 18 giugno 2019, *Austria/Germania*, C-591/17, punti 135 e 136).

4. – Discorso diverso vale invece per le modalità di tale trattenuta, che non possono essere previste mediante – necessariamente – la nomina di un rappresentante residente (cfr. articolo 4, commi 5 e 5 bis, del decreto-legge del 24 aprile 2017, n. 50): già in altre pronunce (sentenza 11 dicembre 2014, *Commissione/Spagna*, C-678/11), infatti, il test di proporzionalità delle misure applicate agli operatori transfrontalieri risulta non superabile in caso di richiesta di un rappresentante residente come unica modalità di adempimento.

Un obbligo posto per i soli professionisti “responsabili d’imposta” privi di stabile organizzazione in Italia si traduce inevitabilmente in un costo di prestazione del servizio di intermediazione più elevato per l’operatore transfrontaliero. La Corte nella sentenza annotata ha così ritenuto che unicamente tale profilo integra un ostacolo idoneo a dissuadere la prestazione imprenditoriale

di intermediazione immobiliare, tale da qualificare tale parte della normativa nazionale italiana come restrizione alla libera circolazione dei servizi, vietata dall'articolo 56 TFUE: ciò non in via assoluta, ma in quanto manca – nel test di proporzionalità in concreto operato rispetto a questa specifica situazione – un adeguato motivo imperativo d'interesse generale che costringa lo Stato membro a contrastare le difficoltà di riscossione nei confronti dell'operatore non nazionale unicamente con il meccanismo del rappresentante fiscale (cfr. sui motivi imperativi, oltre alla più risalente giurisprudenza della Corte di giustizia, gli orientamenti più recenti nelle sentenze: 5 luglio 2007, *Commissione/Belgio*, C-522/04, punti da 47 a 58; 5 maggio 2011, *Commissione/Portogallo*, C-267/09, punti da 38 a 46; 11 dicembre 2014, *Commissione/Spagna*, C-678/11, punti da 42 a 62).

Finalità di contrasto all'evasione sono peraltro legittime, anche nelle loro applicazioni più selettive, e prevedere oneri gestori specifici per debitori d'imposta non residenti non integra di per sé una presunzione di evasione o frode fiscale fondata sulla nazionalità. Al contrario, la gestione tramite rappresentante residente è diretta non a reprimere il servizio transfrontaliero, bensì a semplificare l'applicazione allo stesso di regole tributarie non di per sé discriminatorie (sentenza del 19 giugno 2014, *Strojírny Prostějov e ACO Industries Tábor*, C-53/13 e C-80/13, punto 56). La questione analizzata dalla Corte diviene però quella della proporzionalità dello strumento con cui tale obiettivo di semplificazione è perseguito.

Il contrasto all'evasione fiscale, che tendeva ad aumentare nel settore delle locazioni brevi operate da non professionisti proprio in conseguenza dell'intermediazione dei portali online, e l'efficacia dei controlli fiscali, sono quindi sì invocate come legittime ragioni imperative di pubblico interesse, in astratto idonee a giustificare anche applicazioni di norme che discriminano sulla base della nazionalità (non residenza) dell'operatore (cfr. sentenze 19 giugno 2014, *Strojírny Prostějov e ACO Industries Tábor*, C-53/13 e C-80/13, punto 55, e 11 dicembre 2014, *Commissione/Spagna*, C-678/11, punti 45 e 46). E tuttavia, in concreto, la Corte ritiene che la nomina di un rappresentante residente sia misura che eccede quanto necessario per raggiungere l'obiettivo di ottimale controllo fiscale e contrasto all'evasione nell'intermediazione immobiliare online (cfr. i punti 70-75 della sentenza annotata).

Il carattere sproporzionato della misura è determinato così dalla sua non stretta necessità, diversamente da quanto accade con gli obblighi di nomina di un rappresentante fiscale residente per gli operatori transfrontalieri direttamente destinatari di obblighi tributari. Nel caso di specie, invece, l'onere fiscale riguarda prestatori di servizi che hanno già trattenuto l'imposta da altri dovuta, da reputarsi quindi non particolarmente inaffidabili per quanto riguarda il successivo versamento. Il fatto che il numero di transazioni sia molto elevato, e ciò renda complicato per le autorità fiscali nazionali l'operare (anche) con soggetti transfrontalieri, nulla toglie al fatto che – tuttavia – ci si debba in ogni caso attendere un alto livello di adesione agli obblighi di versamento di somme già detenute, e non parte del prezzo del servizio: l'interlocutore dell'autorità fiscale nazionale garantirebbe identica affidabilità anche ove non residente, e per la Corte la mera "comodità" dell'operare le transazioni fiscali con soggetti nazionali non può essere ragione imperativa idonea a legittimare regimi discriminatori.

5. – Per la sentenza annotata, quindi, il fatto che un rappresentante fiscale residente sia di ulteriore agevolazione per l'adempimento amministrativo degli impegni tributari di sostituzione d'imposta fuoriesce dal perimetro delle ragioni imperative ammesse, il contrasto all'evasione potendo essere operato anche senza tale strumento ulteriore. In ciò la Corte di giustizia, peraltro, altro non fa se non

confermare la sua precedente giurisprudenza che sottolinea come le difficoltà amministrative non costituiscano giustificazione idonea a limitare le libertà di circolazione nel mercato unico (cfr. sentenza dell'11 dicembre 2014, *Commissione/Spagna*, C-678/11, punto 61).

Al contrario, proprio per ridurre le difficoltà amministrative è da seguire la diversa via, prevista dallo strumentario dei Trattati, della diretta armonizzazione a livello europeo, e in questo senso rimane sempre aperta la prospettiva di evoluzioni ulteriori ove fosse politicamente possibile – dopo la pronuncia annotata – integrare la direttiva Dac7, e le sue attuazioni, con oneri non solo informativi, ma anche di raccolta di anticipazioni sui versamenti tributari (e, soprattutto, definizione armonizzata delle relative modalità).

L'attuazione in Italia della direttiva 2021/514, di modifica alla direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, porta infatti anche nel nostro ordinamento una disciplina unitaria in materia di scambio automatico di informazioni nel settore fiscale, per il contrasto a evasione ed elusione transnazionale, anche nella forma della pianificazione fiscale aggressiva per trasferimento degli utili in Stati a bassa imposizione tributaria. In forza di questa attuazione, dal 2023 la cooperazione amministrativa fiscale in Europa potrà essere estesa anche agli operatori online, coprendo le transazioni su piattaforma digitale di beni e servizi. Estensione particolarmente importante dato che proprio la digitalizzazione ha talvolta facilitato evasione ed elusione fiscale, e anche per questi operatori l'oggetto dello scambio informativo automatico non sarà costituito solo dai dati attinenti il servizio di intermediazione ma pure da quelli relativi al bene o servizio intermediato (ferma la *foreseeable relevance* delle informazioni rispetto ai profili tributari).

Per quanto riguarda il recepimento nell'ordinamento italiano, lo schema di decreto legislativo relativo è attualmente in approvazione (delega in legge 4 agosto 2022, n. 127, art. 1, presentato dal Ministro per i rapporti con il Parlamento, Governo Meloni-I, il 7 dicembre 2022; annunciato in Senato nella seduta n. 16 del 12 dicembre 2022), e i relativi profili portanti sembrano già in linea con l'unico elemento di cautela che la sentenza in oggetto, come visto in precedenza, ha rilevato. L'esigenza di non imporre oneri di apertura di uffici o di nomina di rappresentanti in Italia, infatti, pare trovare riscontro all'articolo 14 dello schema di decreto legislativo, dove si regola una procedura di registrazione unica del gestore di piattaforma non residente in Italia, a fini fiscali, e privo di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato (il quale nondimeno facilita l'esecuzione di un'attività pertinente al territorio nazionale da parte di venditori ulteriori residenti, in quanto comporta la locazione di beni immobili ubicati nel territorio dello Stato).

