

## **AIRBNB: la Corte di Giustizia U.E. interviene sul regime fiscale dei servizi di intermediazione immobiliare riguardanti le locazioni brevi e sull'obbligo di nomina di un rappresentante fiscale residente in Italia**

*NOTA A CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA, SEZIONE SECONDA,  
SENTENZA 22 DICEMBRE 2022, CAUSA C-83/21*

*Emanuela Rosanò\**

Con la sentenza pubblicata il 22 dicembre 2022 nella causa C-83/21 la Corte di Giustizia dell'Unione europea, Seconda Sezione, si è pronunciata sulla compatibilità con il diritto euro-unitario della normativa italiana che disciplina il regime fiscale delle locazioni brevi (Decreto-legge n. 50 del 24 aprile 2017 - Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo - convertito, con modificazioni, dalla legge del 21 giugno 2017, n. 96). Il rinvio pregiudiziale è stato operato dal Consiglio di Stato, Sezione Quarta, con ordinanza n. 777/2021 del 26 gennaio 2021, nell'ambito di una controversia insorta tra, da un lato, le società Airbnb Ireland Unlimited Company e Airbnb Payments UK Limited e, dall'altro, l'Agenzia delle Entrate.

In particolare i Giudici di Palazzo Spada hanno sollevato le seguenti questioni pregiudiziali:

*“1 - Dica la Corte di Giustizia quale sia l'esegesi delle espressioni <regola tecnica> dei servizi della società dell'informazione e <regola relativa ai servizi> della società dell'informazione, di cui alla direttiva 2015/1535/UE, e, in particolare, dica la Corte se tali espressioni debbano interpretarsi come comprensive anche di misure di carattere tributario non direttamente volte a regolamentare lo specifico servizio della società dell'informazione, ma comunque tali da conformarne il concreto esercizio all'interno dello Stato membro, in particolare gravando tutti i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare - ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online - di obblighi ancillari e strumentali all'efficace riscossione delle imposte dovute dai locatori, quali:*

*a) la raccolta e la successiva comunicazione alle Autorità fiscali dello Stato membro dei dati relativi ai contratti di locazione breve stipulati a seguito dell'attività dell'intermediario;*

*b) la ritenuta della quota-parte dovuta al Fisco delle somme versate dai conduttori ai locatori ed il conseguente versamento all'Erario di tali somme.*

*2 - Dica la Corte di Giustizia:*

---

(\*) Avvocato, già Praticante presso l'Avvocatura Generale dello Stato.

a) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, ostino ad una misura nazionale che preveda, a carico degli intermediari immobiliari attivi in Italia - ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online - obblighi di raccolta dei dati inerenti ai contratti di locazione breve conclusi loro tramite e successiva comunicazione all'Amministrazione finanziaria, per le finalità relative alla riscossione delle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio;

b) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, ostino ad una misura nazionale che preveda, a carico degli intermediari immobiliari attivi in Italia - ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online - che intervengano nella fase del pagamento dei contratti di locazione breve stipulati loro tramite, l'obbligo di operare, per le finalità relative alla riscossione delle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio, una ritenuta su tali pagamenti con successivo versamento all'Erario;

c) in caso di risposta positiva ai quesiti che precedono, se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, possano comunque essere limitati in maniera conforme al diritto unionale da misure nazionali quali quelle descritte supra, sub a) e b), in considerazione dell'inefficacia altrimenti del prelievo fiscale relativo alle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio;

d) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123/CE e 2000/31/CE, possono essere limitati in maniera conforme al diritto unionale da una misura nazionale che imponga, a carico degli intermediari immobiliari non stabiliti in Italia, l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale tenuto ad adempiere, in nome e per conto dell'intermediario non stabilito, alle misure nazionali descritte supra, sub b), stante l'inefficacia altrimenti del prelievo fiscale relativo alle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio.

3 - Dica la Corte di Giustizia se l'art. 267, paragrafo terzo, TFUE debba essere interpretato nel senso che, in presenza di una questione di interpretazione del diritto unionale (originario o derivato) sollevata da una delle parti e corredata dalla precisa indicazione del testo del quesito, il Giudice mantenga comunque la facoltà di procedere all'automa articolazione del quesito stesso, individuando discrezionalmente, in scienza e coscienza, i referenti del diritto unionale, le disposizioni nazionali con essi potenzialmente in contrasto ed il tenore lessicale della rimessione, purché nei limiti della materia oggetto del contendere, ovvero sia tenuto a recepire il quesito come formulato dalla parte istante”.

### *Elementi di fatto e di diritto del giudizio.*

Il giudizio nel quale sono state sollevate le questioni pregiudiziali ha ad oggetto l'impugnazione della sentenza con cui il Tar per il Lazio ha respinto il ricorso proposto dalle due società Airbnb Ireland Unlimited Company ed Airbnb Payments UK Limited avverso il provvedimento con cui l'Agenzia delle Entrate, in attuazione del decreto-legge del 24 aprile 2017, n. 50 convertito dalla L. 21 giugno 2017, n. 96, ha imposto loro sia obblighi informativi (trasmissione all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi ai contratti conclusi tramite il portale telematico - art. 4, comma 4) (1) che fiscali (effettuazione della ritenuta fiscale sui pagamenti operati in relazione ai contratti conclusi tramite il portale telematico con conseguente versamento all'Erario - art. 4, comma 5) (2) nonché l'obbligo di nomina, a carico dei soggetti non fiscalmente residenti né, comunque, stabiliti in Italia, di un rappresentante fiscale, tenuto in nome e per conto dell'intermediario, contestualmente qualificato come responsabile di imposta, del versamento all'Erario della ritenuta previamente effettuata (art. 4, comma 5-*bis*) (3).

Ad avviso delle appellanti il regime fiscale per le locazioni brevi introdotto dal D.L. n. 50/2017 (di cui il provvedimento impugnato costituisce at-

---

(1) *“I soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, trasmettono i dati relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3 conclusi per il loro tramite entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello a cui si riferiscono i predetti dati. L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati relativi ai contratti di cui al comma 1 e 3 è punita con la sanzione di cui all'articolo 11, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. La sanzione è ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati”.*

(2) *“I soggetti residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, operano, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21 per cento sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario e provvedono al relativo versamento con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, della relativa certificazione ai sensi dell'articolo 4 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. Nel caso in cui non sia esercitata l'opzione per l'applicazione del regime di cui al comma 2, la ritenuta si considera operata a titolo di acconto”.*

(3) *“I soggetti di cui al comma 5 non residenti in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 [- Approvazione del Testo Unico delle imposte sui redditi (supplemento ordinario alla GURI n. 302, del 31 dicembre 1986)], qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi derivanti dal presente articolo tramite la stabile organizzazione. I soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, ai fini dell'adempimento degli obblighi derivanti dal presente articolo, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”.*

tuazione), è stato adottato disattendendo l'obbligo sancito dagli articoli 4 (4) e 5, comma 1 (5), della direttiva n. 1535/2015/UE (che prevede una procedura d'informazione per le regolamentazioni tecniche e le regole relative ai servizi della società dell'informazione) e dall'art. 56 TFUE in materia di libera prestazione dei servizi, di comunicare preventivamente alla Commissione europea ogni progetto di regola tecnica inerente i servizi resi dalla società di informazione. La disciplina legislativa cui il provvedimento gravato dà attuazione colpirebbe *“proprio l'elemento di peculiarità del servizio di intermediazione di Airbnb”*, il cui *“unico”* modello di *business* si caratterizzerebbe appunto per l'intervento nel pagamento della transazione, *“risuotendo il corrispettivo dal conduttore prima della consegna dell'immobile e trasferendolo al locatore solo dopo l'avvio della locazione senza contestazioni”*. La mancanza della previa notifica della novella legislativa alla Commissione ne determinerebbe, pertanto, la radicale inapplicabilità; in subordine, sarebbe necessario operare rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia affinché venga chiarito l'esatto significato da attribuire al diritto euro-unitario, sì da appurare se la disciplina interna sia ad esso conforme. Gli obblighi informativi e fiscali imposti all'intermediario telematico avrebbero altresì l'effetto di pregiudicare il funzionamento del mercato interno e di discriminare arbitrariamente Airbnb. In particolare, le previsioni concernenti la ritenuta della tassazione sulle locazioni e l'onere relativo alla riscossione dell'imposta di soggiorno ostacolerebbero la libera prestazione del servizio offerto (tutelata dall'art. 56 TFUE), in quanto ai gestori di piattaforme *online* come Airbnb è richiesto di operare quale sostituto d'imposta nel primo caso, ovvero responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno nel secondo, assumendo oneri e responsabilità del tutto estranei al servizio prestato. Osservano, infine le appellanti come il legislatore abbia approntato, in relazione ad altri operatori che svolgono servizi analoghi, una serie di misure alternative - proporzionali e ragionevoli - per far emergere il sommerso, pienamente soddisfattive dell'interesse generale alla lotta all'evasione fiscale; ciò a dimostrazione che gli oneri posti a carico di Airbnb siano ingiustificatamente ed eccessivamente gravosi.

---

(4) *“Gli Stati membri comunicano alla Commissione, conformemente all'articolo 5, paragrafo 1, tutte le richieste presentate agli organismi di normazione volte a elaborare specifiche tecniche o una norma per prodotti specifici, in previsione dell'elaborazione di una regola tecnica per tali prodotti come progetto di regola tecnica e indicano i motivi che ne giustificano la formulazione”*.

(5) *“Fatto salvo l'articolo 7, gli Stati membri comunicano immediatamente alla Commissione ogni progetto di regola tecnica, salvo che si tratti del semplice recepimento integrale di una norma internazionale o europea, nel qual caso è sufficiente una semplice informazione sulla norma stessa. Essi le comunicano brevemente anche i motivi che rendono necessario adottare tale regola tecnica a meno che non risultino già dal progetto”*.

*Contesto normativo e interpretazione del giudice a quo.*

In ordine alle prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio ritiene che gli obblighi di carattere tributario imposti dalla norma nazionale a carico dei prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, quali la raccolta e la successiva comunicazione alle Autorità fiscali dei dati relativi ai contratti di locazione breve nonché l'effettuazione della ritenuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori ed il successivo versamento all'Erario non siano sussumibili sotto la nozione euro-unitaria di "regola tecnica" di cui all'art. 1, comma 1, lett. f) (6), della direttiva 2015/1153 /UE, dei servizi della società dell'informazione, in quanto misure atte non a disciplinare specificamente il servizio di intermediazione immobiliare effettuato *on line* ma essenzialmente strumentali a garantire l'efficacia della riscossione delle imposte sul reddito da locazioni brevi mediante, tra l'altro, l'imposizione di obblighi in capo agli intermediari immobiliari, quale che ne sia la metodologia operativa (*on line* o *off line*) ed il rapporto con il territorio nazionale (soggetti residenti, stabiliti o privi di stabile organizzazione). Difetta, dunque, ad avviso del Collegio, il requisito della specificità, espressamente richiesto dal diritto unionale perché si possa configurare una "regola tecnica", sub specie di "regola relativa ai servizi" (cfr. par. 51 ordinanza 777/2021).

Sulla seconda questione pregiudiziale, il giudice del rinvio ritiene che l'imposizione di obblighi di raccolta e comunicazione di dati all'Amministrazione finanziaria, nonché di effettuazione di ritenuta e conseguente versamento all'Erario, non violino - in base alla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE - il principio di libera prestazione di servizi di cui all'art. 56 TFUE. Ed invero, ogni intermediario immobiliare che intenda operare in Italia (stabilendosi o prestando i propri servizi da altro Stato membro, valendosi di strumenti telematici ovvero operando fisicamente sul territorio) è tenuto ad adempiere agli obblighi previsti dalla normativa. Difetta, dunque, ad avviso del Collegio, "una qualsiasi alterazione del *level playing field* fra soggetti nazionali (in quanto residenti o stabiliti) e soggetti operanti da un altro Stato membro in regime di libera prestazione di servizi, essendosi in definitiva in presenza della mera regolamentazione generale, da parte dello Stato italiano, dell'attività di intermediazione volta alla stipulazione di contratti di locazione breve di immobili ubicati nel territorio nazionale" (cfr. par. 83 ordinanza 777/2021). Le misure adottate appaiono peraltro conformi al principio di proporzionalità dato l'alto tasso strutturale di evasione nel settore delle locazioni

---

(6) Tale disposizione, in particolare, stabilisce, per quanto qui di interesse, che per "regola tecnica" si intende "una specificazione tecnica o altro requisito o una regola relativa ai servizi, comprese le disposizioni amministrative che ad esse si applicano, la cui osservanza è obbligatoria, *de jure* o *de facto*, per la commercializzazione, la prestazione di servizi, lo stabilimento di un fornitore di servizi o l'utilizzo degli stessi in uno Stato membro o in una parte importante di esso ...".

brevi. Anche l'obbligo di nomina di un rappresentante fiscale per gli operatori non stabiliti risponde a ragioni analoghe e, pertanto, secondo il Collegio, non viola ingiustificatamente le libertà fondamentali del Trattato, ponendosi in un'ottica di semplificazione delle procedure di accertamento e riscossione, altrimenti destinate a disperdersi in plurime pratiche di informazione e collaborazione inter-statale, oltretutto attivabili solo in relazione agli specifici rapporti già previamente individuati dall'Autorità italiana.

Sulla terza questione pregiudiziale, infine, il Collegio, premesso che la parte interessata non si è limitata alla generica istanza di devoluzione dell'affare alla Corte, ma ha altresì provveduto a delineare l'esatta formulazione del quesito, chiede alla Corte di Giustizia UE di chiarire gli esatti contorni del dovere di rimessione in capo al Giudice di ultima istanza, specificando se, in presenza della richiesta di rimessione di una delle parti corredata dalla precisa indicazione del testo del quesito, il Giudice possa comunque procedere all'autonoma articolazione del quesito stesso, individuando discrezionalmente, in scienza e coscienza, i referenti del diritto unionale, le disposizioni nazionali con essi potenzialmente in contrasto ed il puntuale tenore lessicale della rimessione - purché evidentemente nei limiti della materia oggetto del contendere - ovvero sia tenuto alla pedissequa riproduzione del quesito formulato dalla parte interessata.

*La sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea.*

La Corte di Giustizia, pronunciandosi sui quesiti sollevati dal Consiglio di Stato ha così statuito:

***“1 - L'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che:***  
***- in primo luogo, esso non osta alla normativa di uno Stato membro che impone ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, indipendentemente dal loro luogo di stabilimento e dalla modalità attraverso cui essi intervengono, riguardo a locazioni di durata non superiore a 30 giorni concernenti beni immobili situati nel territorio di tale Stato membro, di raccogliere e successivamente comunicare all'amministrazione fiscale nazionale i dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito della loro intermediazione e, qualora tali prestatori abbiano incassato i canoni o i corrispettivi corrispondenti oppure siano intervenuti nella loro percezione, di prelevare alla fonte l'ammontare dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori e di versarlo all'Erario di detto Stato membro;***  
***- in secondo luogo, esso osta alla normativa di uno Stato membro che impone ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, riguardo a locazioni di durata non superiore a 30 giorni concernenti beni immobili situati nel territorio di tale Stato membro, qualora tali prestatori abbiano incassato i canoni o i corrispettivi corrispondenti oppure siano intervenuti nella loro percezione e risiedano o siano stabiliti nel territorio di uno Stato***

*membro diverso da quello di imposizione, di designare un rappresentante fiscale residente o stabilito nel territorio dello Stato membro di imposizione.*

*2 - L'articolo 267 TFUE deve essere interpretato nel senso che, in presenza di una questione di interpretazione del diritto dell'Unione sollevata da una delle parti nel procedimento principale, la determinazione e la formulazione delle questioni da sottoporre alla Corte spettano soltanto al giudice nazionale e tali parti non possono imporre o modificarne il tenore”.*

In ordine alle prime due questioni pregiudiziali, finalizzate a stabilire se le misure introdotte nel diritto italiano dall'articolo 4 del decreto-legge del 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge del 21 giugno 2017, n. 96, rientrano nel «settore tributario», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 5, lettera a) (7), della direttiva 2000/31, nel «settore fiscale», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 3 (8), della direttiva 2006/123, e siano quindi «disposizioni fiscali», ai sensi dell'articolo 114 TFUE, cui rimanda espressamente la direttiva 2015/1535, la Corte ha ritenuto di fornire una risposta affermativa, con la conseguenza di escludere dette misure dal rispettivo ambito di applicazione delle tre direttive in parola. Si pone, quindi, il problema di stabilire se i tre tipi di obblighi imposti dal regime fiscale del 2017, siano o meno legittimi alla luce del divieto sancito dall'art. 56 TFUE.

Per quanto riguarda l'obbligo di raccolta e comunicazione alle autorità fiscali dei dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito dell'intermediazione immobiliare si tratta, argomenta la Corte di Giustizia, di una misura che si colloca all'interno di una strategia complessiva di contrasto all'evasione fiscale. La suddetta misura in quanto rivolta “a tutti i terzi che intervengono in un processo di locazione immobiliare breve sul territorio italiano, indipendentemente dal fatto che si tratti di persone fisiche o giuridiche, che queste ultime risiedano o siano stabilite in detto territorio o meno e intervengano tramite strumenti digitali o con altre modalità di contatto” (par. 43 della sentenza in commento) non è, quindi, discriminatoria e non verte, in quanto tale, sulle condizioni della prestazione di servizi di intermediazione, ma impone solamente ai prestatori di servizi, una volta realizzata detta prestazione, di conservarne i dati ai fini dell'esatta riscossione delle imposte relative alla locazione dei beni di cui trattasi presso i proprietari interessati. Questo primo tipo di obblighi non comporta quindi restrizioni alla libera prestazione di servizi garantita dall'articolo 56 TFUE.

Per quanto riguarda l'obbligo di ritenuta alla fonte dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori e di versamento di detta imposta all'Erario non risulta, osserva la Corte, fatta salva la valutazione del giu-

---

(7) “La presente direttiva non si applica al settore tributario”.

(8) “La presente direttiva non si applica al settore fiscale”.

dice del rinvio, che tale onere sia più gravoso per i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare stabiliti in uno Stato membro diverso dall'Italia rispetto a quanto lo sia per le imprese che hanno ivi uno stabilimento, nonostante la loro differente denominazione. Detto regime fiscale, infatti, impone loro gli stessi obblighi di ritenuta alla fonte in nome dell'amministrazione fiscale e di pagamento dell'imposta cedolare secca del 21% a quest'ultima, dato che il prelievo è effettuato a titolo liberatorio, quando il proprietario del bene immobile interessato ha optato per l'aliquota preferenziale, e a titolo di acconto, qualora così non fosse. Ne deriva che l'obbligo summenzionato non vieta né ostacola e/o rende meno attraente l'esercizio della libera prestazione dei servizi.

Il terzo obbligo, quello di designare un rappresentante fiscale in Italia, premesso che si impone unicamente nei confronti dei prestatori di servizi di intermediazione immobiliare privi di una stabile organizzazione in Italia e che intendano integrare nelle loro prestazioni di servizi i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti oggetto del regime fiscale del 2017, oppure di intervenire o meno nella riscossione di detti canoni o corrispettivi, si pone, invece in contrasto con l'art. 56 TFUE, introducendo nel mercato una restrizione alla libera circolazione dei servizi non proporzionata rispetto al fine perseguito in quanto determina *“per detti operatori, un ostacolo idoneo a dissuaderli dall'effettuare servizi di intermediazione immobiliare in Italia, quantomeno secondo le modalità corrispondenti alla loro volontà”* (par. 59 della sentenza in commento).

Ed invero pure ritenendo necessario *“garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta”*, occorre, tuttavia, indagare se, sotto il profilo della proporzionalità della misura rispetto al fine perseguito, non sussistano misure idonee a soddisfare l'obiettivo del contrasto all'evasione fiscale e dell'esatta riscossione dell'imposta, da parte dell'amministrazione fiscale interessata, che siano meno lesive della libera prestazione dei servizi rispetto all'obbligo di designare un rappresentante fiscale residente o stabilito nel territorio dello Stato membro di imposizione. Secondo la Corte, il legislatore italiano non ha considerato la possibilità che il summenzionato rappresentante fiscale - presso cui esso possa sincerarsi dell'esatta riscossione delle imposte da parte di tali prestatori di servizi nonché del corretto versamento all'Erario degli importi corrispondenti - abbia la possibilità di risiedere o di essere stabilito in uno Stato membro diverso dall'Italia. In proposito, la semplice affermazione che il requisito della residenza costituisce la migliore garanzia dell'efficace adempimento degli obblighi di natura tributaria incombenti sul rappresentante fiscale è, ad avviso della CGUE, irrilevante.

Osserva, infatti, la Corte che, se anche il controllo su un tale rappresentante da parte delle autorità fiscali di uno Stato membro può effettivamente risultare più difficile qualora questi sia stabilito in un altro Stato membro, si evince, al contrario, nei precedenti della giurisprudenza della Corte (9), che



le difficoltà amministrative non costituiscono, di per sé, un motivo atto a giustificare un ostacolo a una libertà fondamentale garantita dal diritto dell'Unione. Date tali circostanze, conclude la CGUE *“non risulta che il controllo del rispetto degli obblighi gravanti sui prestatori di servizi interessati in qualità di responsabili d'imposta non possa essere garantito con mezzi meno lesivi dell'articolo 56 TFUE rispetto alla nomina di un rappresentante fiscale residente in Italia”* (par. 75 della sentenza in commento).

In risposta all'ultimo quesito, relativo alla possibilità per le parti in causa di condizionare il giudice del rinvio nella formulazione dei quesiti pregiudiziali, la Corte di Giustizia dell'U.E., premessa l'autonomia del giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità della futura decisione giurisdizionale, ritiene che *“la determinazione e la formulazione delle questioni da sottoporre alla Corte spettano unicamente al giudice nazionale e che le parti in causa nel procedimento principale non possono imporne o modificarne il tenore”*, ribadendo, quindi, il principio di indipendenza posto alla base dell'esercizio del potere di valutazione del giudice del rinvio, sia nello stabilire se sia necessaria una pronuncia su un punto di diritto dell'Unione, onde consentire la sua decisione, sia nella scelta della formulazione delle conseguenti questioni pregiudiziali.

**Corte di giustizia dell'Unione europea, Sezione Seconda, sentenza del 22 dicembre 2022, C-83/21 - Pres. A. Prechal, Rel. N. Wahl - Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Consiglio di Stato (Italia), con ordinanza del 26 gennaio 2021 - Airbnb Ireland UC plc, Airbnb Payments UK Ltd c. Agenzia delle Entrate.**

«Rinvio pregiudiziale - Mercato interno - Articolo 114, paragrafo 2, TFUE - Esclusione delle disposizioni fiscali - Direttiva 2000/31/CE - Servizi della società dell'informazione - Commercio elettronico - Portale telematico di intermediazione immobiliare - Articolo 1, paragrafo 5, lettera a) - Esclusione del “settore tributario” - Direttiva 2006/123/CE - Servizi nel mercato interno - Articolo 2, paragrafo 3 - Esclusione del “settore fiscale” - Direttiva (UE) 2015/1535 - Articolo 1, paragrafo 1, lettere e) ed f) - Nozioni di “regola relativa ai servizi” e di “regola tecnica” - Obbligo imposto ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare di raccogliere e comunicare al fisco i dati relativi ai contratti di locazione e di procedere alla ritenuta alla fonte dell'imposta sui pagamenti effettuati - Obbligo di designare un rappresentante fiscale imposto ai prestatori di servizi privi di stabile organizzazione in Italia - Articolo 56 TFUE - Carattere restrittivo - Obiettivo legittimo - Carattere sproporzionato dell'obbligo di designare un rappresentante fiscale - Articolo 267, terzo comma, TFUE - Prerogative di un giudice nazionale le cui decisioni non sono impugnabili con un ricorso giurisdizionale di diritto interno»

---

(9) Si v. in tal senso, sentenza dell'11 dicembre 2014, *Commissione/Spagna*, C-678/11, punto 61 e giurisprudenza ivi citata.

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 1, paragrafo 5, lettera a), della direttiva 2000/31/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'8 giugno 2000, relativa a taluni aspetti giuridici dei servizi della società dell'informazione, in particolare il commercio elettronico, nel mercato interno («Direttiva sul commercio elettronico») (GU 2000, L 178, pag. 1), dell'articolo 2, paragrafo 3, della direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 12 dicembre 2006, relativa ai servizi nel mercato interno (GU 2006, L 376, pag. 36), e dell'articolo 1, paragrafo 1, lettere e) ed f), della direttiva (UE) 2015/1535 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 settembre 2015, che prevede una procedura d'informazione nel settore delle regolamentazioni tecniche e delle regole relative ai servizi della società dell'informazione (GU 2015, L 241, pag. 1), nonché dell'articolo 56 e dell'articolo 267, terzo comma, TFUE.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra, da un lato, Airbnb Ireland UC plc e Airbnb Payments UK Ltd, e, dall'altro, l'Agenzia delle Entrate (Italia), relativamente alla legittimità di un istituto di diritto italiano relativo al regime fiscale dei servizi di intermediazione immobiliare riguardanti locazioni brevi.

### **Contesto normativo**

#### ***Diritto dell'Unione***

##### *Direttiva 2000/31*

- 3 Ai sensi del considerando 12 della direttiva 2000/31:  
«È necessario escludere dal campo d'applicazione della presente direttiva talune attività, dal momento che in questa fase la libera circolazione dei servizi in tali ambiti non può essere garantita dal trattato o dal diritto comunitario derivato in vigore. Questa esclusione deve far salvi gli eventuali strumenti che possono rivelarsi necessari per il buon funzionamento del mercato interno. La materia fiscale, soprattutto l'IVA che colpisce numerosi servizi contemplati dalla presente direttiva, deve essere esclusa dal campo di applicazione della presente direttiva».
- 4 Il considerando 13 di tale decisione enuncia quanto segue:  
«La presente direttiva non è volta a definire norme in materia di obblighi fiscali. Né osta all'elaborazione di strumenti comunitari riguardanti gli aspetti fiscali del commercio elettronico».
- 5 L'articolo 1 di detta direttiva, intitolato «Obiettivi e campo d'applicazione», così dispone:  
«1. La presente direttiva mira a contribuire al buon funzionamento del mercato interno garantendo la libera circolazione dei servizi della società dell'informazione tra Stati membri.  
(...)  
5. La presente direttiva non si applica:  
a) al settore tributario,  
(...)».

##### *Direttiva 2006/123*

- 6 Ai sensi del considerando 29 della direttiva 2006/123:  
«Poiché il trattato prevede basi giuridiche specifiche in materia fiscale e considerate le norme comunitarie già adottate in questo ambito, occorre escludere il settore fiscale dal campo di applicazione della presente direttiva».
- 7 L'articolo 2 di tale direttiva, intitolato «Campo di applicazione», così dispone al suo paragrafo 3:  
«La presente direttiva non si applica al settore fiscale».

*Direttiva 2015/1535*

- 8 L'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2015/1535 così recita:  
 «1. Ai fini della presente direttiva si applicano le seguenti definizioni:  
 (...)»
- e) “regola relativa ai servizi”: un requisito di natura generale relativo all’accesso alle attività di servizio [della società dell’informazione] e al loro esercizio, in particolare le disposizioni relative al prestatore di servizi, ai servizi e al destinatario di servizi, ad esclusione delle regole che non riguardino specificamente [tal]i servizi (...).
- Ai fini della presente definizione:
- i) una regola si considera riguardante specificamente i servizi della società dell’informazione quando, alla luce della sua motivazione e del testo del relativo dispositivo, essa si pone come finalità e obiettivo specifici, nel suo insieme o in alcune disposizioni puntuali, di disciplinare in modo esplicito e mirato tali servizi;
- ii) una regola non si considera riguardante specificamente i servizi della società dell’informazione se essa riguarda tali servizi solo in modo implicito o incidentale;
- f) “regola tecnica”: una specificazione tecnica o altro requisito o una regola relativa ai servizi, comprese le disposizioni amministrative che ad esse si applicano, la cui osservanza è obbligatoria, de jure o de facto, per la commercializzazione, la prestazione di servizi, lo stabilimento di un fornitore di servizi o l’utilizzo degli stessi in uno Stato membro o in una parte importante di esso, nonché, fatte salve quelle di cui all’articolo 7, le disposizioni legislative, regolamentari o amministrative degli Stati membri che vietano la fabbricazione, l’importazione, la commercializzazione o l’utilizzo di un prodotto oppure la prestazione o l’utilizzo di un servizio o lo stabilimento come fornitore di servizi.
- Costituiscono in particolare regole tecniche de facto:
- i) le disposizioni legislative, regolamentari o amministrative di uno Stato membro che fanno riferimento o a specificazioni tecniche o ad altri requisiti o a regole relative ai servizi, o a codici professionali o di buona prassi che si riferiscono a loro volta a specificazioni tecniche o ad altri requisiti ovvero a regole relative ai servizi e la cui osservanza conferisce una presunzione di conformità alle prescrizioni fissate dalle suddette disposizioni legislative, regolamentari o amministrative;
- ii) gli accordi facoltativi dei quali l’autorità pubblica è parte contraente e che, nell’interesse generale mirano al rispetto di specificazioni tecniche o di altri requisiti, o di regole relative ai servizi, ad eccezione del capitolato degli appalti pubblici;
- iii) le specificazioni tecniche o altri requisiti o le regole relative ai servizi connessi con misure di carattere fiscale o finanziario che influenzano il consumo di prodotti o di servizi promuovendo l’osservanza di tali specificazioni tecniche o altri requisiti o regole relative ai servizi; non sono contemplati le specificazioni tecniche, o altri requisiti o le regole relative ai servizi connessi con i regimi nazionali di sicurezza sociale.
- (...))».
- 9 L’articolo 5, paragrafo 1, primo comma, della direttiva in parola così dispone:  
 «Fatto salvo l’articolo 7, gli Stati membri comunicano immediatamente alla Commissione [europea] ogni progetto di regola tecnica, salvo che si tratti del semplice recepimento integrale di una norma internazionale o europea, nel qual caso è sufficiente una semplice informazione sulla norma stessa. Essi le comunicano brevemente anche i motivi che rendono necessario adottare tale regola tecnica a meno che non risultino già dal progetto».

***Diritto italiano***

- 10 L'articolo 4 del decreto-legge del 24 aprile 2017, n. 50 - Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo (supplemento ordinario alla GURI n. 95 del 24 aprile 2017), convertito, con modificazioni, dalla legge del 21 giugno 2017, n. 96 (supplemento ordinario alla GURI n. 144 del 23 giugno 2017), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: il «regime fiscale del 2017»), intitolato «Regime fiscale delle locazioni brevi», così dispone:
- «1. Ai fini del presente articolo, si intendono per locazioni brevi i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.
2. A decorrere dal 1° giugno 2017, ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati a partire da tale data si applicano le disposizioni dell'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 [Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale 2011 (GURI n. 67, del 23 marzo 2011)], con l'aliquota del 21 per cento in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca.
3. Le disposizioni del comma 2 si applicano anche ai corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione e dai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, stipulati alle condizioni di cui al comma 1.
- (...)
4. I soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, trasmettono i dati relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3 conclusi per il loro tramite entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello a cui si riferiscono i predetti dati. L'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati relativi ai contratti di cui al comma 1 e 3 è punita con la sanzione di cui all'articolo 11, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 [- Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (supplemento ordinario alla GURI n. 5, dell'8 gennaio 1998)]. La sanzione è ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.
5. I soggetti residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, operano, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21 per cento sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario e provvedono al relativo versamento (...). Nel caso in cui non sia esercitata l'opzione per l'applicazione del regime di cui al comma 2, la ritenuta si considera operata a titolo di acconto.

5 bis I soggetti di cui al comma 5 non residenti in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 [- Approvazione del Testo Unico delle imposte sui redditi (supplemento ordinario alla GURI n. 302, del 31 dicembre 1986)], qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi derivanti dal presente articolo tramite la stabile organizzazione. I soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, ai fini dell'adempimento degli obblighi derivanti dal presente articolo, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 [- Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (supplemento ordinario alla GURI n. 268, del 16 ottobre 1973)].

5 ter Il soggetto che incassa il canone o il corrispettivo, ovvero che interviene nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e del contributo di soggiorno (...), nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale.

6. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, sono stabilite le disposizioni di attuazione dei commi 4, 5 e 5-bis del presente articolo, incluse quelle relative alla trasmissione e conservazione dei dati da parte dell'intermediario».

- 11 Il regime fiscale del 2017 è stato modificato dal decreto-legge del 30 aprile 2019, n. 34 - Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi (GURI n. 100 del 30 aprile 2019), convertito, con modificazioni, dalla legge del 28 giugno 2019, n. 58 (supplemento ordinario alla GURI n. 151 del 29 giugno 2019; in prosieguo: il «decreto-legge del 2019»).
- 12 Ai sensi dell'articolo 13 quater, comma 1, del decreto-legge del 2019, l'articolo 4, comma 5 bis, del regime fiscale del 2017 è così completato:  
«In assenza di nomina del rappresentante fiscale, i soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo dei soggetti di cui al periodo precedente sono solidalmente responsabili con questi ultimi per l'effettuazione e il versamento della ritenuta sull'ammontare dei canoni e corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3».
- 13 L'articolo 13 quater, comma 4, di detto decreto-legge prevede quanto segue:  
«Al fine di migliorare la qualità dell'offerta turistica, assicurare la tutela del turista e contrastare forme irregolari di ospitalità, anche ai fini fiscali, (...) è istituita una apposita banca dati delle strutture ricettive nonché degli immobili destinati alle locazioni brevi (...) presenti nel territorio nazionale, identificati mediante un codice alfanumerico, di seguito denominato "codice identificativo", da utilizzare in ogni comunicazione inerente all'offerta e alla promozione dei servizi all'utenza».
- 14 Ai sensi dell'articolo 13 quater, comma 7, del decreto-legge in parola, «[i] soggetti titolari delle strutture ricettive, i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare e i soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile o porzioni di esso con persone che dispongono di unità immobiliari o porzioni di esse da locare, sono tenuti a pubblicare il codice identificativo nelle comunicazioni inerenti all'offerta e alla promozione».

- 15 Infine, a termini dell'articolo 13 quater, comma 8, del decreto-legge del 2019, «[l]'inosservanza delle disposizioni di cui al comma 7 comporta l'applicazione della sanzione pecuniaria da 500 euro a 5000 euro» e, «[i]n caso di reiterazione della violazione, la sanzione è maggiorata del doppio».

**Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

- 16 Le ricorrenti nel procedimento principale gestiscono il portale telematico di intermediazione immobiliare Airbnb che consente di mettere in contatto, da un lato, locatori che dispongono di alloggi e, dall'altro, persone che cercano tale tipo di sistemazione, riscuotendo dal cliente il pagamento per la fornitura dell'alloggio prima dell'inizio della locazione e trasferendo detto pagamento al locatore dopo l'inizio della locazione, in assenza di contestazioni da parte del conduttore.
- 17 Le ricorrenti nel procedimento principale hanno proposto un ricorso al Tribunale amministrativo regionale per il Lazio (Italia), volto all'annullamento, in primo luogo, del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 12 luglio 2017, n. 132395, che ha dato attuazione al regime fiscale del 2017, e, in secondo luogo, della circolare interpretativa dell'Agenzia delle Entrate del 12 ottobre 2017, n. 24 - Regime fiscale delle locazioni brevi - Articolo 4 del [regime fiscale del 2017], nella versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale, relativa all'applicazione del regime fiscale in parola.
- 18 Con sentenza del 18 febbraio 2019, il suddetto giudice ha respinto tale ricorso dichiarando che, in primo luogo, il regime fiscale del 2017 non aveva introdotto una «regola tecnica» o una «regola relativa ai servizi», in secondo luogo, l'obbligo di trasmettere i dati dei contratti e di applicare una ritenuta alla fonte non violava né il principio della libera prestazione dei servizi né il principio di libera concorrenza e, in terzo luogo, l'obbligo di designare un rappresentante fiscale, qualora una persona che gestisce un portale telematico di intermediazione immobiliare non fosse residente o stabilita in Italia, era conforme ai requisiti di proporzionalità e necessità fissati dalla giurisprudenza della Corte in materia di libera prestazione dei servizi.
- 19 Le ricorrenti nel procedimento principale hanno impugnato tale sentenza dinanzi al Consiglio di Stato (Italia), giudice del rinvio.
- 20 Con ordinanza dell'11 luglio 2019, pervenuta alla Corte il 30 settembre 2019, il giudice del rinvio ha sottoposto alla Corte tre questioni pregiudiziali vertenti su varie disposizioni di diritto dell'Unione.
- 21 Con ordinanza del 30 giugno 2020, Airbnb Ireland e Airbnb Payments UK (C-723/19, non pubblicata, EU:C:2020:509), la Corte ha dichiarato manifestamente irricevibile tale domanda di pronuncia pregiudiziale, precisando al contempo che il giudice del rinvio avrebbe potuto presentare una nuova domanda di pronuncia pregiudiziale contenente indicazioni che le consentissero di fornire una risposta utile alle questioni sollevate.
- 22 In tale contesto, il Consiglio di Stato ha nuovamente deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:  
«1) Dica la Corte di giustizia quale sia l'esegesi delle espressioni “regola tecnica” dei servizi della società dell'informazione e “regola relativa ai servizi” della società dell'informazione, di cui alla direttiva 2015/1535(...), e, in particolare, dica la Corte se tali espressioni debbano interpretarsi come comprensive anche di misure di carattere tributario non direttamente volte a regolamentare lo specifico servizio della società dell'informazione, ma comunque tali da conformarne il concreto esercizio all'interno dello Stato membro, in particolare gravando tutti i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare - ivi inclusi, dunque, gli

operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online - di obblighi ancillari e strumentali all'efficace riscossione delle imposte dovute dai locatori, quali:

- a) la raccolta e la successiva comunicazione alle Autorità fiscali dello Stato membro dei dati relativi ai contratti di locazione breve stipulati a seguito dell'attività dell'intermediario;
- b) la ritenuta della quota-parte dovuta al Fisco delle somme versate dai conduttori ai locatori ed il conseguente versamento all'Erario di tali somme.

2) Dica la Corte di giustizia:

a) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'articolo 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123 (...) e 2000/31 (...), ostino ad una misura nazionale che preveda, a carico degli intermediari immobiliari attivi in Italia - ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online - obblighi di raccolta dei dati inerenti ai contratti di locazione breve conclusi loro tramite e successiva comunicazione all'Amministrazione finanziaria, per le finalità relative alla riscossione delle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio;

b) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'articolo 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123 (...) e 2000/31 (...), ostino ad una misura nazionale che preveda, a carico degli intermediari immobiliari attivi in Italia - ivi inclusi, dunque, gli operatori non stabiliti che prestino i propri servizi online - che intervengano nella fase del pagamento dei contratti di locazione breve stipulati loro tramite, l'obbligo di operare, per le finalità relative alla riscossione delle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio, una ritenuta su tali pagamenti con successivo versamento all'Erario;

c) in caso di risposta positiva ai quesiti che precedono, se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'articolo 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123 (...) e 2000/31 (...), possano comunque essere limitati in maniera conforme al diritto [dell'Unione europea] da misure nazionali quali quelle descritte supra, sub a) e b), in considerazione dell'inefficacia altrimenti del prelievo fiscale relativo alle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio;

d) se il principio di libera prestazione di servizi di cui all'articolo 56 TFUE, nonché, ove ritenuti applicabili nella materia di specie, gli analoghi principi desumibili dalle direttive 2006/123 (...) e 2000/31 (...), possano essere limitati in maniera conforme al diritto [dell'Unione europea] da una misura nazionale che imponga, a carico degli intermediari immobiliari non stabiliti in Italia, l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale tenuto ad adempiere, in nome e per conto dell'intermediario non stabilito, alle misure nazionali descritte supra, sub b), stante l'inefficacia altrimenti del prelievo fiscale relativo alle imposte dirette dovute dai fruitori del servizio.

3) Dica la Corte di giustizia se l'articolo 267, paragrafo terzo, TFUE debba essere interpretato nel senso che, in presenza di una questione di interpretazione del diritto [dell'Unione europea] (originario o derivato) sollevata da una delle parti e corredata dalla precisa indicazione del testo del quesito, il Giudice mantenga comunque la facoltà di procedere all'autonoma articolazione del quesito stesso, individuando discrezionalmente, in scienza e coscienza, i referenti del diritto [dell'Unione europea], le disposizioni nazionali con essi potenzialmente in contrasto ed il tenore lessicale della rimessione, purché nei limiti della materia oggetto del contendere, ovvero sia tenuto a recepire il quesito come formulato dalla parte istante».

**Sulle questioni pregiudiziali*****Sulla prima e sulla seconda questione pregiudiziale***

*Sull'applicabilità delle direttive 2000/31, 2006/123 e 2015/1535 alle misure di carattere tributario*

- 23 Con la sua prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede alla Corte, in sostanza, se le espressioni «regola tecnica» dei servizi della società dell'informazione e «regola relativa ai servizi» della società dell'informazione, contenute nella direttiva 2015/1535, debbano essere intese nel senso che esse comprendono parimenti misure di carattere tributario che non mirano direttamente a disciplinare un servizio specifico della società dell'informazione, ma che sono idonee a disciplinare l'esercizio concreto dell'attività di cui trattasi nel territorio dello Stato membro interessato.
- 24 Nell'ambito della seconda questione pregiudiziale, lettere da a) a d), il giudice del rinvio menziona le direttive 2000/31 e 2006/123, nell'ipotesi che i principi che esse enunciano siano «ritenuti applicabili nella materia di specie».
- 25 Per quanto riguarda, innanzitutto la direttiva 2000/31, come la Corte ha avuto modo di sottolineare ai punti da 27 a 30 della sentenza del 27 aprile 2022, *Airbnb Ireland* (C-674/20, EU:C:2022:303; in prosieguo: la «sentenza *Airbnb Ireland*»), in primo luogo, tale direttiva è stata adottata sul fondamento, in particolare, dell'articolo 95 CE, i cui termini sono stati ripresi all'articolo 114 TFUE il quale, al suo paragrafo 2, esclude dal proprio ambito di applicazione le «disposizioni fiscali», laddove tali termini riguardano non solo tutti i settori tributari, ma anche tutti gli aspetti di detta materia. In secondo luogo, una tale interpretazione si ricava altresì dal fatto che l'articolo 114, paragrafo 2, TFUE fa parte del capo 3, intitolato «Ravvicinamento delle legislazioni», che segue un capo 2, denominato «Disposizioni fiscali», all'interno del titolo VII del Trattato FUE, avente ad oggetto le «[n]orme comuni sulla concorrenza, sulla fiscalità e sul ravvicinamento delle legislazioni», cosicché tutto ciò che attiene a tale capo 3, vale a dire il ravvicinamento delle legislazioni, non riguarda quanto rientra nel suddetto capo 2, vale a dire le disposizioni fiscali. In terzo luogo, un tale ragionamento si impone per quanto riguarda il diritto derivato adottato sul fondamento dell'articolo 95 CE, e successivamente dell'articolo 114 TFUE ed è corroborato dall'interpretazione letterale dei termini ampi utilizzati all'articolo 1, paragrafo 5, lettera a), della direttiva 2000/31, vale a dire il «settore tributario». In quarto luogo, tali considerazioni sono confermate dai considerando 12 e 13 della direttiva 2000/31.
- 26 Per quanto riguarda, poi, la direttiva 2006/123, occorre, da un lato, rilevare che essa esclude dal suo ambito di applicazione, secondo i termini di cui all'articolo 2, paragrafo 3, di tale direttiva, il «settore fiscale».
- 27 D'altro lato, il considerando 29 di detta direttiva è esplicito quanto al motivo dell'esclusione in parola, poiché ricorda che il Trattato FUE prevede basi giuridiche specifiche in materia fiscale e che, considerate le norme di diritto dell'Unione già adottate in siffatto ambito, occorre escludere il settore fiscale dal campo di applicazione della medesima direttiva.
- 28 Tenuto conto della genericità dei termini «settore fiscale» e «settore tributario», nonché delle basi giuridiche espresse previste al riguardo dal Trattato FUE, le considerazioni svolte al punto 25 della presente sentenza valgono quindi parimenti per quanto attiene all'esclusione del «settore fiscale» dalla direttiva 2006/123.
- 29 Per quanto riguarda, infine, la direttiva 2015/1535, occorre rilevare che essa richiama «il



Trattato [FUE], e in particolare gli articoli 114, 337 e 43». Pertanto, va anzitutto rilevato che l'esclusione prevista all'articolo 114, paragrafo 2, TFUE riguardo alle «disposizioni fiscali» si applica anche riguardo a tale direttiva, per i motivi esposti al punto 25 della presente sentenza.

- 30 Inoltre, il tenore della direttiva 2015/1535 conferma indirettamente l'esclusione delle «disposizioni fiscali» dal suo ambito di applicazione, poiché la formulazione dell'articolo 1, paragrafo 1, lettera f), iii), di tale direttiva menziona, tra le regole tecniche de facto, le specificazioni tecniche o altri requisiti o le regole relative ai servizi «connessi con misure di carattere fiscale o finanziario». Non si tratta quindi di misure di carattere fiscale in quanto tali, ma unicamente di misure connesse a misure di carattere fiscale (v., in tal senso, sentenza dell'8 ottobre 2020, *Admiral Sportwetten e a.*, C-711/19, EU:C:2020:812, punto 38), sicché queste ultime restano, in quanto tali, al di fuori dell'ambito di applicazione della direttiva in parola.
- 31 Pertanto, occorre stabilire se misure come quelle introdotte nel diritto italiano dal regime fiscale del 2017 rientrino nel «settore tributario», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 5, lettera a), della direttiva 2000/31, nel «settore fiscale», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 3, della direttiva 2006/123, e siano quindi «disposizioni fiscali», ai sensi dell'articolo 114 TFUE, cui rimanda espressamente la direttiva 2015/1535.
- 32 Come risulta dal punto 10 della presente sentenza, il regime fiscale del 2017 modifica la normativa tributaria italiana relativa alle locazioni brevi, a prescindere dal fatto che dette locazioni siano effettuate, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, di tale regime, «direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici».
- 33 Gravano pertanto sul complesso dei soggetti summenzionati tre tipi di obblighi, vale a dire, in primo luogo, l'obbligo di raccolta e comunicazione alle autorità fiscali dei dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito della loro intermediazione, in secondo luogo, tenuto conto del loro intervento nel pagamento del canone di locazione, l'obbligo di ritenuta dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori ed il versamento di tale imposta all'Erario, vuoi a titolo di cedolare secca, vuoi a titolo di acconto in funzione della scelta effettuata dai locatori, e, in terzo luogo, in mancanza di una stabile organizzazione in Italia, l'obbligo di designarvi un rappresentante fiscale.
- 34 Per quanto riguarda, in primo luogo, l'obbligo di raccolta e comunicazione alle autorità fiscali dei dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito dell'intermediazione immobiliare, occorre sottolineare che, se è vero che una siffatta misura non si rivolge di per sé ai soggetti passivi dell'imposta, bensì alle persone fisiche o giuridiche che hanno svolto un ruolo di intermediario nelle locazioni brevi, e che il suo oggetto è la trasmissione di informazioni all'amministrazione fiscale, a pena di sanzione pecuniaria, resta il fatto che, innanzitutto, l'amministrazione destinataria di tali informazioni è l'amministrazione fiscale; inoltre, la misura in parola fa parte di una normativa tributaria, vale a dire il regime fiscale del 2017; e, infine, le informazioni oggetto dell'obbligo di trasmissione sono, quanto alla loro sostanza, inscindibili da detta normativa, essendo le sole in grado di identificare il soggetto effettivamente debitore dell'imposta, grazie all'indicazione del luogo delle locazioni e dell'identità dei locatori, di consentire di determinare la base imponibile della medesima imposta, in funzione degli importi percepiti, e, di conseguenza, di fissarne l'ammontare (v., per analogia, sentenza *Airbnb Ireland*, punto 33).
- 35 Siffatto obbligo rientra quindi nelle «disposizioni fiscali», ai sensi dell'articolo 114 TFUE.

- 36 Per quanto riguarda, in secondo luogo, l'obbligo di ritenuta alla fonte dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori e di versamento di detta imposta all'Erario, vuoi a titolo di cedolare secca con aliquota preferenziale del 21%, vuoi a titolo di acconto di un'imposta stabilita in tal caso ad un'aliquota più elevata, in funzione della scelta effettuata dai locatori, si deve constatare che, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 52 delle sue conclusioni, si tratta di misure che presentano «natura tributaria per eccellenza», giacché consistono nel prelevare l'imposta in nome dell'amministrazione fiscale, versando poi a quest'ultima l'importo riscosso.
- 37 Per quanto riguarda, in terzo luogo, l'obbligo, imposto ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare non stabiliti in Italia, di designare un rappresentante fiscale, si deve osservare che si tratta parimenti di una misura fiscale, poiché è volta a garantire l'efficace riscossione delle imposte in relazione al prelievo alla fonte effettuato in qualità di «responsabile d'imposta» dai prestatori di servizi stabiliti in un altro Stato membro, in particolare quelli che gestiscono portali telematici.
- 38 Da quanto precede risulta che i tre tipi di obblighi introdotti dal regime fiscale del 2017 nel diritto italiano rientrano nel «settore tributario», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 5, lettera a), della direttiva 2000/31, nel «settore fiscale», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 3, della direttiva 2006/123, e sono quindi «disposizioni fiscali», ai sensi dell'articolo 114 TFUE, richiamato espressamente dalla direttiva 2015/1535. Tali misure sono, di conseguenza, escluse dal rispettivo ambito di applicazione delle tre direttive in parola.
- 39 La risposta da fornire alla prima e alla seconda questione pregiudiziale presuppone quindi unicamente l'esame della legittimità di misure come il regime fiscale del 2017 rispetto al divieto di cui all'articolo 56 TFUE.
- 40 Se ne deve concludere che, con tali questioni, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la suddetta disposizione debba essere interpretata nel senso che essa osta a misure quali i tre tipi di obblighi esposti al punto 33 della presente sentenza.
- Sulla legittimità di misure come quelle derivanti dal regime fiscale del 2017 alla luce del divieto sancito dall'articolo 56 TFUE*
- 41 In via preliminare, occorre ricordare che il rispetto dell'articolo 56 TFUE si impone agli Stati membri anche nell'ambito dell'adozione di una normativa come il regime fiscale del 2017, nonostante quest'ultimo riguardi le imposte dirette. Secondo costante giurisprudenza, infatti, sebbene la materia delle imposte dirette rientri nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione (sentenza del 23 gennaio 2014, Commissione/Belgio, C-296/12, EU:C:2014:24, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 42 Occorre quindi esaminare nell'ordine i tre tipi di obblighi imposti dal regime fiscale del 2017.
- 43 In primo luogo, per quanto riguarda l'obbligo di raccolta e comunicazione alle autorità fiscali dei dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito dell'intermediazione immobiliare, risulta, anzitutto, dalla formulazione del regime fiscale del 2017 che quest'ultimo impone tale obbligo a tutti i terzi che intervengono in un processo di locazione immobiliare breve sul territorio italiano, indipendentemente dal fatto che si tratti di persone fisiche o giuridiche, che queste ultime risiedano o siano stabilite in detto territorio o meno e intervengano tramite strumenti digitali o con altre modalità di contatto. La riforma concretizzata dal regime fiscale del 2017 verte, come risulta dalle motivazioni alla base della sua adozione, sul trattamento fiscale di tutte le locazioni brevi e si colloca,

come risulta dal fascicolo sottoposto alla Corte, all'interno di una strategia complessiva di contrasto all'evasione fiscale nel settore in parola, in cui essa è frequente, mediante, segnatamente, l'introduzione di un obbligo siffatto.

- 44 Una simile normativa non è quindi discriminatoria e non verte, in quanto tale, sulle condizioni della prestazione di servizi di intermediazione, ma impone solamente ai prestatori di servizi, una volta realizzata detta prestazione, di conservarne i dati ai fini dell'esatta riscossione delle imposte relative alla locazione dei beni di cui trattasi presso i proprietari interessati (v., per analogia, sentenza *Airbnb Ireland*, punto 41).
- 45 A tal riguardo, da una giurisprudenza costante risulta che una normativa nazionale opponibile a tutti gli operatori che esercitano determinate attività sul territorio nazionale, che non ha lo scopo di disciplinare le condizioni relative all'esercizio della prestazione dei servizi delle imprese interessate e i cui eventuali effetti restrittivi sulla libera prestazione dei servizi sono troppo aleatori e troppo indiretti perché l'obbligo da essa sancito possa considerarsi idoneo a ostacolare tale libertà, non contrasta con il divieto di cui all'articolo 56 TFUE (sentenza *Airbnb Ireland*, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 46 Le ricorrenti nel procedimento principale obiettano che la quasi totalità delle piattaforme online di cui trattasi, e più in particolare quelle che gestiscono anche i pagamenti, sono stabilite in Stati membri diversi dall'Italia e che, pertanto, il regime fiscale del 2017 incide più specificamente su servizi di intermediazione come quelli che esse assicurano. Nel corso dell'udienza, esse hanno aggiunto che, in realtà, tale regime fiscale era stato previsto per le piattaforme che gestiscono i pagamenti ed esclusivamente per queste ultime.
- 47 A tal proposito, è vero che l'evoluzione dei mezzi tecnologici nonché l'attuale configurazione del mercato della prestazione di servizi di intermediazione immobiliare portano alla constatazione che gli intermediari, che forniscono le loro prestazioni mediante un portale telematico, possono far fronte, in applicazione di una normativa come quella di cui al procedimento principale, a un obbligo di trasmissione di dati all'amministrazione tributaria più frequente e più impegnativo di quello gravante su altri intermediari. Tuttavia, tale obbligo più gravoso è solo il riflesso di un maggior numero di transazioni alle quali detti intermediari procedono e della loro rispettiva quota di mercato (sentenza *Airbnb Ireland*, punto 44).
- 48 Inoltre, nel caso di specie, contrariamente a quanto constatato dalla Corte nella sentenza del 12 settembre 2019, *VG Media* (C-299/17, EU:C:2019:716, punto 37), la formulazione del regime fiscale del 2017 non è neutra solo in apparenza, poiché essa riguarda effettivamente tutti i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare e, in particolare, come ricordato dalla Commissione in udienza, le agenzie immobiliari.
- 49 La Corte ha poi avuto modo di sottolineare che non rientrano nell'ambito dell'articolo 56 TFUE misure il cui unico effetto sia quello di causare costi supplementari per la prestazione di cui si tratti e che incidano allo stesso modo sulla prestazione di servizi tra gli Stati membri e su quella interna a uno Stato membro (sentenza *Airbnb Ireland*, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).
- 50 Infine, anche se l'obbligo, imposto a tutti i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, di raccogliere e fornire all'amministrazione fiscale informazioni afferenti ai dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito della loro intermediazione può causare costi supplementari, segnatamente connessi alla ricerca e all'archiviazione dei dati di cui trattasi, si deve osservare, soprattutto nel caso di servizi di intermediazione forniti tramite strumenti digitali, che i dati in parola sono memorizzati e digitalizzati da intermediari

- come le ricorrenti nel procedimento principale cosicché, in ogni caso, il costo supplementare che suddetto obbligo causa ad intermediari siffatti appare ridotto.
- 51 Questo primo tipo di obblighi non comporta quindi restrizioni alla libera prestazione di servizi garantita dall'articolo 56 TFUE.
- 52 In secondo luogo, per quanto riguarda l'obbligo di ritenuta alla fonte dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori e di versamento di detta imposta all'Erario, occorre rilevare, da un lato, per gli stessi motivi esposti ai punti da 43 a 48 della presente sentenza, che il regime fiscale del 2017 concerne, a tale riguardo, tutti i terzi che intervengono in un processo di locazione immobiliare breve, indipendentemente dal fatto che si tratti di persone fisiche o giuridiche, che queste ultime risiedano o siano stabilite sul territorio italiano o meno e che intervengano tramite strumenti digitali o con altre modalità di contatto, qualora essi abbiano scelto, nell'ambito della loro prestazione di servizi, di incassare i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti oggetto del regime del 2017, oppure di intervenire nella riscossione di siffatti canoni o corrispettivi.
- 53 D'altro lato, è vero, tuttavia, come rilevato dalla Commissione nelle sue osservazioni, che, quando il prestatore di servizi è stabilito in uno Stato membro diverso dall'Italia, agisce in qualità di «responsabile d'imposta», conformemente all'articolo 4, comma 5 bis, del regime fiscale del 2017, mentre, quando è stabilito in Italia, esso ha la qualità, ai sensi dell'articolo 4, comma 5, di tale regime, di «sostituto d'imposta», vale a dire di sostituto fiscale, il che ha come conseguenza, nei confronti dell'Erario, di sostituirlo al contribuente e di renderlo debitore dell'imposta.
- 54 Benché occorra considerare, al pari dell'avvocato generale al paragrafo 56 delle sue conclusioni, che questo secondo tipo di obblighi comporta, per i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, un onere ben più rilevante di quello collegato ad un semplice obbligo di informazione, anche solo a causa della responsabilità finanziaria che esso genera non solo nei confronti dello Stato di imposizione, ma altresì nei confronti dei clienti, dal regime fiscale del 2017 non risulta, fatta salva la valutazione del giudice del rinvio, che tale onere sia più gravoso per i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare stabiliti in uno Stato membro diverso dall'Italia rispetto a quanto lo sia per le imprese che hanno ivi uno stabilimento, nonostante la loro differente denominazione. Detto regime fiscale, infatti, impone loro gli stessi obblighi di ritenuta alla fonte in nome dell'amministrazione fiscale e di pagamento dell'imposta cedolare secca del 21% a quest'ultima, dato che il prelievo è effettuato a titolo liberatorio, quando il proprietario del bene immobile interessato ha optato per l'aliquota preferenziale, e a titolo di acconto, qualora così non fosse.
- 55 Non risulta quindi, per quanto riguarda il secondo tipo di obblighi, che sia possibile ritenere che una normativa come il regime fiscale del 2017, il cui unico effetto è quello di causare costi supplementari per la prestazione di cui trattasi e che incide allo stesso modo sulla prestazione di servizi fra gli Stati membri e su quella interna ad uno Stato membro, vieti, ostacoli o renda meno attraente l'esercizio della libera prestazione dei servizi (v., in tal senso, sentenza del 3 marzo 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punti 25 e 26 e giurisprudenza ivi citata).
- 56 In terzo luogo, per quanto riguarda l'obbligo di designare un rappresentante fiscale in Italia, dalla formulazione stessa dell'articolo 4, commi 5 e 5 bis, del regime fiscale del 2017 risulta che esso grava unicamente su taluni prestatori di servizi di intermediazione immobiliare privi di stabile organizzazione in Italia, qualificati come «responsabili d'im-

posta», mentre i prestatori di tali servizi stabiliti in Italia, qualificati come «sostituti d'imposta», vale a dire sostituti fiscali, non vi sono assoggettati.

- 57 Occorre precisare, al riguardo, che questo terzo tipo di obblighi non riguarda tutti i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare non stabiliti in Italia e che intervengono nel processo di locazione breve di beni immobili ivi situati. Infatti, l'obbligo di designare un rappresentante fiscale dipende dalla scelta, da parte dei prestatori summenzionati, di incassare o meno i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti oggetto del regime fiscale del 2017, oppure di intervenire o meno nella riscossione di detti canoni o corrispettivi, vale a dire di assoggettarsi, in pratica, al secondo tipo di obblighi e di effettuare a tale titolo un prelievo sulle somme riscosse, a titolo liberatorio, quando il proprietario del bene immobile interessato ha optato per l'aliquota preferenziale del 21%, e a titolo di acconto, qualora così non fosse.
- 58 Ciò nondimeno, occorre constatare che il regime fiscale del 2017 tratta in modo diverso, a seconda che dispongano o meno di una stabile organizzazione in Italia, i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare che effettuano tali incassi o tali interventi.
- 59 Pertanto, è incontestabile che, obbligando i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare privi di una stabile organizzazione in Italia e che intendano integrare nelle loro prestazioni di servizi detti incassi o detti interventi a designare nello Stato membro in parola un rappresentante fiscale, il regime fiscale del 2017 impone loro di avviare procedure e di sopportare, in pratica, il costo della retribuzione di detto rappresentante. Tali vincoli determinano, per detti operatori, un ostacolo idoneo a dissuaderli dall'effettuare servizi di intermediazione immobiliare in Italia, quantomeno secondo le modalità corrispondenti alla loro volontà. Ne deriva che l'obbligo summenzionato deve essere considerato quale restrizione alla libera circolazione dei servizi, vietata, in linea di principio, dall'articolo 56 TFUE (v., per analogia, sentenza del 5 maggio 2011, Commissione/Portogallo, C-267/09, EU:C:2011:273, punto 37).
- 60 Ciò posto, il giudice del rinvio ha correttamente rilevato che la Corte, nella sua giurisprudenza, non aveva enunciato un principio di incompatibilità tra l'obbligo di designare un rappresentante fiscale, imposto da una normativa o da una disciplina nazionale nei confronti di persone fisiche o giuridiche residenti o stabilite in uno Stato membro diverso da quello di imposizione, e la libera prestazione dei servizi, dal momento che, in ogni caso di specie, la Corte ha esaminato, alla luce delle caratteristiche proprie dell'obbligo in esame, se la restrizione che quest'ultimo comportava potesse essere giustificata alla luce dei motivi imperativi d'interesse generale perseguiti dalla disciplina nazionale in discussione, quali invocati dinanzi alla Corte dallo Stato membro interessato (sentenze del 5 luglio 2007, Commissione/Belgio, C-522/04, EU:C:2007:405, punti da 47 a 58; del 5 maggio 2011, Commissione/Portogallo, C-267/09, EU:C:2011:273, punti da 38 a 46, e dell'11 dicembre 2014, Commissione/Spagna, C-678/11, EU:C:2014:2434, punti da 42 a 62).
- 61 Occorre, di conseguenza, procedere all'esame dell'obbligo imposto ai «responsabili d'imposta» di designare un rappresentante fiscale alla luce della giurisprudenza ricordata al punto 60 della presente sentenza.
- 62 In primo luogo, per quanto riguarda i motivi adottati dallo Stato membro interessato per giustificare la restrizione rilevata al punto 59 della presente sentenza, essi rientrano nell'ambito del contrasto all'evasione fiscale nel settore delle locazioni brevi, poiché quest'ultimo presenta, secondo i termini del giudice del rinvio, un «tasso strutturalmente alto

- di evasione fiscale». A tal riguardo, occorre sottolineare che la Corte ha più volte dichiarato che la lotta contro l'evasione fiscale e l'efficacia dei controlli fiscali possono essere invocate per giustificare restrizioni all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato FUE (sentenza dell'11 dicembre 2014, Commissione/Spagna, C-678/11, EU:C:2014:2434, punto 45 e giurisprudenza ivi citata).
- 63 Parimenti, la necessità di garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta costituisce una ragione imperativa di interesse generale tale da giustificare una restrizione alla libera prestazione dei servizi (sentenza dell'11 dicembre 2014, Commissione/Spagna, C-678/11, EU:C:2014:2434, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).
- 64 È precisamente nel perseguimento di tale obiettivo che si inserisce l'obbligo, imposto ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare che effettuano gli incassi o gli interventi menzionati al punto 58 della presente sentenza e privi di una stabile organizzazione in Italia, di designarvi un rappresentante fiscale. Infatti, nei limiti in cui, in qualità di «responsabili d'imposta», i prestatori suddetti sono incaricati di effettuare il prelievo alla fonte in nome delle autorità italiane, queste ultime intendono, tramite il rappresentante fiscale, assicurarsi che tale compito sia stato condotto a buon fine e che gli importi percepiti, debitamente prelevati, siano stati poi correttamente versati all'amministrazione fiscale, fermo restando che siffatta attività di controllo è semplificata per i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare stabiliti in Italia poiché, dal momento che effettuano prelievi del genere, essi acquistano ipso iure, come si evince dal punto 53 della presente sentenza, la qualità di «sostituti d'imposta», vale a dire di sostituti fiscali.
- 65 Del resto, è paradossale che le ricorrenti nel procedimento principale contestino alle autorità italiane di aver istituito, adottando il regime fiscale del 2017, una presunzione generale di evasione o frode fiscale fondata sulla circostanza che un prestatore di servizi è stabilito in un altro Stato membro, presunzione esclusa dall'articolo 56 TFUE (sentenza del 19 giugno 2014, Strojírny Prostějov e ACO Industries Tábor, C-53/13 e C-80/13, EU:C:2014:2011, punto 56 e giurisprudenza ivi citata), laddove tale regime conferisce loro, al contrario, il compito di effettuare, in nome dell'amministrazione fiscale, il prelievo alla fonte dell'importo corrispondente all'imposta dovuta e di effettuarne il versamento all'Erario, compito il cui controllo il legislatore italiano ha inteso semplificare tramite la designazione di un rappresentante fiscale in Italia.
- 66 Occorre dunque considerare che una misura fiscale come il terzo tipo di obblighi risultanti dal regime fiscale del 2017 persegue uno scopo legittimo compatibile con il Trattato FUE ed è giustificata da motivi imperativi di interesse generale.
- 67 In secondo luogo, è incontestabile che siffatto tipo di obblighi è, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, idoneo a garantire la realizzazione dell'obiettivo del contrasto all'evasione fiscale.
- 68 In particolare, occorre porre in evidenza il fatto che, come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale ai paragrafi 2 e 3 delle sue conclusioni, il ricorso a prestatori di servizi di intermediazione immobiliare che gestiscono un portale telematico, come le ricorrenti nel procedimento principale, ha conosciuto uno sviluppo esponenziale e che tali prestazioni di servizi, le quali, fornite via Internet, possono quindi, in linea di principio, essere transfrontaliere, corrispondono tuttavia ad operazioni di locazione che hanno un'ubicazione fisica precisa e, di conseguenza, risultano atte ad essere soggette ad imposizione in funzione del diritto tributario dello Stato membro interessato.
- 69 Inoltre, indipendentemente dal fatto che le prestazioni di servizi di intermediazione im-

mobiliare di cui trattasi siano svolte da prestatori che esercitano la loro attività mediante portali telematici, come le ricorrenti nel procedimento principale, o che siano effettuate da operatori economici più tradizionali, quali le agenzie immobiliari, si deve rilevare che tali locazioni sono spesso brevi, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del regime fiscale del 2017. Di conseguenza, qualunque sia la modalità di intermediazione dei prestatori di servizi interessati, uno stesso bene immobile situato in Italia può essere oggetto di locazione numerose volte nel corso di un esercizio fiscale da parte di un dato locatore a favore di conduttori ipoteticamente residenti in altri Stati membri, per il tramite di prestatori di servizi essi stessi, eventualmente, stabiliti sul territorio di un altro Stato membro, i quali, ciononostante, sono incaricati di prelevare alla fonte l'importo corrispondente all'ammontare dell'imposta dovuta dal locatore e di versarlo all'amministrazione fiscale. Si deve quindi ritenere che l'obbligo, imposto ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare privi di una stabile organizzazione in Italia, di designarvi un rappresentante fiscale sia idoneo a garantire il conseguimento dell'obiettivo di contrasto all'evasione fiscale e a consentire l'esatta riscossione dell'imposta.

- 70 In terzo luogo, occorre verificare se una misura come il terzo tipo di obblighi risultanti dal regime fiscale del 2017 non ecceda quanto necessario per raggiungere tale obiettivo.
- 71 Anzitutto, l'esame della proporzionalità di una siffatta misura porta a constatare che, a differenza delle cause all'origine delle sentenze citate al punto 60 della presente sentenza, nelle quali le persone fisiche o giuridiche interessate dall'obbligo di designazione di un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato membro di imposizione erano contribuenti, l'obbligo in parola riguarda, nel caso di specie, prestatori di servizi che hanno agito in qualità di responsabili d'imposta e che hanno già, a tale titolo, prelevato l'importo corrispondente all'imposta dovuta dai contribuenti, vale a dire i proprietari degli immobili interessati, per conto dell'Erario. Ciò non toglie che, anche in una fattispecie del genere, il carattere proporzionato di un siffatto obbligo implica che non esistano misure idonee a soddisfare l'obiettivo del contrasto all'evasione fiscale e dell'esatta riscossione della suddetta imposta, da parte dell'amministrazione fiscale interessata, che siano meno lesive della libera prestazione dei servizi rispetto all'obbligo di designare un rappresentante fiscale residente o stabilito nel territorio dello Stato membro di imposizione.
- 72 Inoltre, poiché l'obbligo in parola si applica indifferentemente a tutti i prestatori di servizi di intermediazione immobiliare privi di una stabile organizzazione in Italia e che hanno scelto, nell'ambito delle loro prestazioni, di incassare i canoni di locazione o i corrispettivi relativi ai contratti oggetto del regime fiscale del 2017, oppure di intervenire nella riscossione di tali canoni o corrispettivi, senza distinguere in funzione, ad esempio, del volume di entrate fiscali prelevate o che poteva essere prelevato annualmente per conto dell'Erario da parte dei suddetti prestatori, occorre considerare che il terzo tipo di obblighi risultanti dal regime fiscale del 2017 eccede quanto necessario per raggiungere gli obiettivi del regime di cui trattasi.
- 73 Infine, anche se è corretto affermare che il gran numero di transazioni e di beni immobili che possono essere oggetto di una transazione per il tramite dei prestatori d'intermediazione immobiliare interessati rende complesso il compito delle autorità fiscali dello Stato membro di imposizione, esso non comporta tuttavia, contrariamente a quanto sostiene il governo italiano, il ricorso ad una misura come l'obbligo di designazione di un rappresentante fiscale residente o stabilito nel territorio di tale Stato posto che, in primo luogo, il primo tipo di obblighi è volto precisamente a fornire a dette autorità fiscali tutte le in-

formazioni atte a consentire al contempo di identificare i contribuenti debitori dell'imposta e di determinare la base imponibile di quest'ultima, in secondo luogo, il secondo tipo di obblighi consente di garantire il prelievo alla fonte dell'imposta in parola e, in terzo luogo, il legislatore italiano non ha considerato la possibilità che il summenzionato rappresentante fiscale - presso cui esso possa sincerarsi dell'esatta riscossione delle imposte da parte di tali prestatori di servizi nonché del corretto versamento all'Erario degli importi corrispondenti - abbia la possibilità di risiedere o di essere stabilito in uno Stato membro diverso dall'Italia.

- 74 In proposito, la semplice affermazione che il requisito della residenza costituisce la migliore garanzia dell'efficace adempimento degli obblighi di natura tributaria incombenti sul rappresentante fiscale è irrilevante. Se il controllo su un tale rappresentante da parte delle autorità fiscali di uno Stato membro può effettivamente risultare più difficile qualora questi sia stabilito in un altro Stato membro, dalla giurisprudenza discende tuttavia che le difficoltà amministrative non costituiscono, di per sé, un motivo atto a giustificare un ostacolo a una libertà fondamentale garantita dal diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza dell'11 dicembre 2014, Commissione/Spagna, C-678/11, EU:C:2014:2434, punto 61 e giurisprudenza ivi citata).
- 75 Date tali circostanze, non risulta che il controllo del rispetto degli obblighi gravanti sui prestatori di servizi interessati in qualità di responsabili d'imposta non possa essere garantito con mezzi meno lesivi dell'articolo 56 TFUE rispetto alla nomina di un rappresentante fiscale residente in Italia.
- 76 Va ulteriormente osservato, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 82 delle sue conclusioni, che l'obbligo di designare un rappresentante fiscale è, in circostanze come quelle di cui al regime fiscale del 2017, contrario all'articolo 56 TFUE (v., in tal senso, sentenze del 5 luglio 2007, Commissione/Belgio, C-522/04, EU:C:2007:405, e dell'11 dicembre 2014, Commissione/Spagna, C-678/11, EU:C:2014:2434).
- 77 Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima e alla seconda questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che:
- in primo luogo, esso non osta alla normativa di uno Stato membro che impone ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, indipendentemente dal loro luogo di stabilimento e dalla modalità attraverso cui essi intervengono, riguardo a locazioni di durata non superiore a 30 giorni concernenti beni immobili situati nel territorio di tale Stato membro, di raccogliere e successivamente comunicare all'amministrazione fiscale nazionale i dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito della loro intermediazione e, qualora tali prestatori abbiano incassato i canoni o i corrispettivi corrispondenti oppure siano intervenuti nella loro percezione, di prelevare alla fonte l'ammontare dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori e di versarlo all'Erario di detto Stato membro;
  - in secondo luogo, esso osta alla normativa di uno Stato membro che impone ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, riguardo a locazioni di durata non superiore a 30 giorni concernenti beni immobili situati nel territorio di tale Stato membro, qualora tali prestatori abbiano incassato i canoni o i corrispettivi corrispondenti oppure siano intervenuti nella loro percezione e risiedano o siano stabiliti nel territorio di uno Stato membro diverso da quello di imposizione, di designare un rappresentante fiscale residente o stabilito nel territorio dello Stato membro di imposizione.



***Sulla terza questione pregiudiziale***

- 78 Con la terza questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede se l'articolo 267 TFUE debba essere interpretato nel senso che, in presenza di una questione di interpretazione del diritto dell'Unione sollevata da una delle parti nel procedimento principale, il giudice nazionale, le cui decisioni non sono impugnabili con un ricorso giurisdizionale di diritto interno, mantenga la facoltà di procedere all'autonoma formulazione delle questioni pregiudiziali da sottoporre alla Corte o se sia tenuto a riportare le questioni così come formulate dalla parte nel procedimento principale che chiede il rinvio.
- 79 Come la Corte ha recentemente avuto modo di ricordare, allorché non esiste alcun ricorso giurisdizionale di diritto interno avverso la decisione di un giudice nazionale, quest'ultimo è, in linea di principio, tenuto a rivolgersi alla Corte, ai sensi dell'articolo 267, terzo comma, TFUE, quando è chiamato a pronunciarsi su una questione d'interpretazione del diritto dell'Unione (sentenza del 6 ottobre 2021, *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, punto 32 e giurisprudenza *ivi citata*).
- 80 Un giudice nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, può essere esonerato da tale obbligo solo quando abbia constatato che la questione sollevata non è rilevante, o che la disposizione del diritto dell'Unione di cui trattasi è già stata oggetto d'interpretazione da parte della Corte, oppure che la corretta interpretazione del diritto dell'Unione si impone con tale evidenza da non lasciar adito a ragionevoli dubbi (sentenza del 6 ottobre 2021, *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, punto 33 e giurisprudenza *ivi citata*).
- 81 A tal riguardo occorre rammentare, in primo luogo, che dal rapporto fra il secondo e il terzo comma dell'articolo 267 TFUE discende che i giudici di cui a detto comma terzo dispongono dello stesso potere di valutazione di tutti gli altri giudici nazionali nello stabilire se sia necessaria una pronuncia su un punto di diritto dell'Unione, onde consentire loro di decidere. Tali giudici non sono pertanto tenuti a sottoporre una questione di interpretazione del diritto dell'Unione sollevata dinanzi ad essi se questa non è rilevante, vale a dire nel caso in cui la sua soluzione, qualunque essa sia, non possa in alcun modo influire sull'esito della controversia (sentenza del 6 ottobre 2021, *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, punto 34 e giurisprudenza *ivi citata*).
- 82 Spetta al solo giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità della futura decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, tanto la necessità quanto la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte (sentenza del 6 ottobre 2021, *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, punto 35 e giurisprudenza *ivi citata*).
- 83 A tal riguardo occorre rammentare che il sistema di cooperazione diretta tra la Corte e i giudici nazionali, instaurato dall'articolo 267 TFUE, è estraneo a qualsiasi iniziativa delle parti nel procedimento principale. Queste ultime non possono privare i giudici nazionali della loro indipendenza nell'esercizio del potere di valutazione di cui ai punti 81 e 82 della presente sentenza, segnatamente obbligandoli a presentare una domanda di pronuncia pregiudiziale (v., in tal senso, sentenza del 6 ottobre 2021, *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, punto 53 e giurisprudenza *ivi citata*).
- 84 Ne consegue che la determinazione e la formulazione delle questioni da sottoporre alla Corte spettano unicamente al giudice nazionale e che le parti in causa nel procedimento principale non possono imporne o modificarne il tenore (v., in tal senso, sentenza del 6

ottobre 2021, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, punti 54 e 55 e giurisprudenza ivi citata).

- 85 Tenuto conto di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla terza questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 267 TFUE deve essere interpretato nel senso che, in presenza di una questione di interpretazione del diritto dell'Unione sollevata da una delle parti nel procedimento principale, la determinazione e la formulazione delle questioni da sottoporre alla Corte spettano soltanto al giudice nazionale e tali parti non possono imporne o modificarne il tenore.

**Sulle spese**

- 86 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che:**
  - **in primo luogo, esso non osta alla normativa di uno Stato membro che impone ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, indipendentemente dal loro luogo di stabilimento e dalla modalità attraverso cui essi intervengono, riguardo a locazioni di durata non superiore a 30 giorni concernenti beni immobili situati nel territorio di tale Stato membro, di raccogliere e successivamente comunicare all'amministrazione fiscale nazionale i dati relativi ai contratti di locazione stipulati a seguito della loro intermediazione e, qualora tali prestatori abbiano incassato i canoni o i corrispettivi corrispondenti oppure siano intervenuti nella loro percezione, di prelevare alla fonte l'ammontare dell'imposta dovuta sulle somme versate dai conduttori ai locatori e di versarlo all'Erario di detto Stato membro;**
  - **in secondo luogo, esso osta alla normativa di uno Stato membro che impone ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare, riguardo a locazioni di durata non superiore a 30 giorni concernenti beni immobili situati nel territorio di tale Stato membro, qualora tali prestatori abbiano incassato i canoni o i corrispettivi corrispondenti oppure siano intervenuti nella loro percezione e risiedano o siano stabiliti nel territorio di uno Stato membro diverso da quello di imposizione, di designare un rappresentante fiscale residente o stabilito nel territorio dello Stato membro di imposizione.**
- 2) **L'articolo 267 TFUE deve essere interpretato nel senso che, in presenza di una questione di interpretazione del diritto dell'Unione sollevata da una delle parti nel procedimento principale, la determinazione e la formulazione delle questioni da sottoporre alla Corte spettano soltanto al giudice nazionale e tali parti non possono imporne o modificarne il tenore.**