

Il Consiglio di Stato sottopone alla Corte di giustizia UE alcuni quesiti interpretativi sulla compatibilità comunitaria della normativa interna contenuta nel decreto-legge n. 50 del 2017 laddove si prevedono, a carico degli intermediari immobiliari nel campo delle “locazioni brevi” (*home sharing*) che si occupano altresì della fase del pagamento del relativo canone, taluni obblighi come la ritenuta della tassazione sulle locazioni nonché la nomina di un rappresentante fiscale (nell’ipotesi in cui la società non abbia sede in Italia).

**Consiglio di Stato, sezione IV, ordinanza 18 settembre 2019, n. 6219 – Pres. Forlenza, Est. Lamberti**

**Libera prestazione di servizi – Servizi di intermediazione immobiliare telematica – *Sharing economy* – Obblighi informativi e fiscali – Rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE**

*Va rimessa alla Corte di giustizia UE la seguente questione pregiudiziale:*

*a) se le disposizioni ed i principi del diritto euro-unitario, fra cui gli articoli 4, 5 ss. della direttiva 1535/2015/UE, l’art. 8 della direttiva 98/34/CE e l’art. 56 TFUE ostino ad una normativa nazionale che, senza previa notifica alla Commissione europea, imponga al gestore di un portale telematico di intermediazione immobiliare “regole tecniche per la prestazione di un servizio della società dell’informazione” consistenti in obblighi informativi (trasmissione all’Agenzia delle Entrate dei dati relativi ai contratti conclusi tramite il portale telematico) e fiscali (effettuazione della ritenuta sui pagamenti operati in relazione ai contratti conclusi tramite il portale telematico e successivo versamento all’Erario);*

*b) se le disposizioni e i principi del diritto euro-unitario, fra cui gli articoli 3, 18, 32, 44, 49, 56, 101 ss., 116, 120, 127 ss. del TFUE e le direttive 2000/31/CE e 2006/123/CE, ostino ad una normativa nazionale che:*

*- introduce, con riferimento ai gestori di un portale telematico per la ricerca di immobili da locare, obblighi di raccolta e trasmissione di dati relativi ai contratti;*

*- introduce, con riferimento ai medesimi gestori di portali telematici che intervengono nel pagamento del corrispettivo di contratti di locazione breve, l’obbligo di operare quale sostituto di imposta, ovvero di responsabile di imposta;*

*- introduce, con riferimento ai gestori di portali telematici non residenti e riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, l’obbligo di nominare un rappresentante fiscale;*

*- introduce, anche con riguardo a soggetti non residenti e privi di stabile organizzazione in Italia, l’obbligo di operare quali responsabili d’imposta in relazione all’imposta di soggiorno;*

*c) se i principi fondamentali del diritto euro-unitario ostino, in termini generali, ad una disciplina nazionale che, di fatto, riversi su un’impresa le inefficienze dello Stato nell’accertamento e riscossione delle imposte (1).*

(1) I. – Con l’ordinanza in rassegna la IV sezione del Consiglio di Stato – chiamata a pronunciarsi sul ricorso proposto da *Airbnb* avverso il provvedimento della Agenzia delle entrate con cui si dava attuazione a quanto previsto dal decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito nella legge 21 giugno 2017, n. 96 – ha sottoposto alla Corte di giustizia UE il quesito interpretativo sopra riportato riguardante il particolare regime fiscale prescritto, per le “locazioni brevi”, a carico dei soggetti che operano, secondo certe modalità (riscossione canoni), nel campo della intermediazione telematica immobiliare.

II. – Con l’ordinanza in rassegna il Consiglio di Stato:

a) ha rammentato che:

a1) sul piano soggettivo, la disciplina di cui al richiamato decreto-legge n. 50 del 2017 (art. 4, commi 4, 5 e 5-bis) trova applicazione per quei soggetti che forniscono, nel campo dell’*home sharing*, servizi di intermediazione immobiliare per via telematica (mettendo ossia in contatto i proprietari degli immobili che intendono locare con i soggetti interessati a svolgere brevi soggiorni, prevalentemente per ragioni di turismo). Questi stessi soggetti si distinguono da altri operatori del medesimo settore in quanto riscuotono il previsto corrispettivo, dal conduttore, prima della consegna dell’immobile per poi trasferirlo, al proprietario, solo dopo l’avvio della locazione senza contestazione;

a2) sul piano oggettivo, la richiamata disciplina d’urgenza riversa sui medesimi soggetti intermediari i seguenti obblighi informativi e fiscali:

- trasmissione all’Agenzia delle Entrate dei dati relativi ai contratti conclusi tramite il portale telematico;
- ritenuta pari al 21% del previsto canone di locazione e da versare successivamente al fisco (l’intermediario opererebbe dunque quale “sostituto d’imposta”);
- riscossione della tassa di soggiorno (l’intermediario opererebbe qui come “responsabile d’imposta”);
- nomina di un rappresentante fiscale nella ipotesi in cui la società non abbia sede in Italia;

b) ha dato atto che il T.a.r. per il Lazio, con sentenza n. 2207 del 18 febbraio 2019 della sezione II-ter, ha rigettato il ricorso di primo grado ritenendo: da un lato, che le suddette misure fiscali non dovevano formare oggetto di previa notifica presso gli uffici della Commissione UE; dall’altro lato, che i medesimi obblighi informativi e fiscali non costituiscono in ogni caso violazione del principio di

- libera prestazione dei servizi in quanto non eccedenti i parametri di proporzionalità e necessità enucleati dalla giurisprudenza eurounitaria;
- c) ha ricostruito le persistenti ragioni di doglianza della società appellante, come di seguito sintetizzate:
- c1) la notifica alla Commissione UE, alla luce della direttiva n. 1535/2015/UE, sarebbe necessaria in quanto si tratterebbe di misure da ascrivere a “regole tecniche” riguardanti servizi resi in materia di società dell’informazione;
  - c2) gli obblighi informativi e fiscali sopra descritti alla lettera a2) comportano oneri amministrativi ed organizzativi supplementari (si pensi ai costi legati alla nomina di un rappresentante fiscale per una società, come quella di specie, che vanta un elevato bacino di utenza) che si rivelerebbero eccessivamente ed ingiustificatamente gravosi per il soggetto appellante (Airbnb), dunque posti in violazione del principio di libera prestazione di servizi dal momento che renderebbe senz’altro più difficoltoso l’esercizio del suddetto servizio di intermediazione telematica;
  - c3) i medesimi obblighi informativi e fiscali determinerebbero, inoltre, una grave disparità di trattamento nei confronti di tutti quei soggetti che, pur operando nello stesso settore di riferimento (intermediazione immobiliare telematica delle locazioni brevi), non si occupano altresì della fase del pagamento (dunque non riscuotono anticipatamente il prescritto canone di locazione). Questi ultimi ricaverrebbero in tal modo un evidente vantaggio rispetto a chi, invece, svolge anche questa fase del rapporto locatizio;
  - c4) né si potrebbe invocare, quale motivo imperativo di interesse generale idoneo a giustificare una simile restrizione della suddetta libertà, l’esigenza di predisporre strumenti utili alla lotta all’evasione fiscale. E ciò soprattutto in considerazione dell’esistenza, in questa stessa direzione, di validi strumenti alternativi quali l’obbligo, posto a carico dei proprietari di taluni immobili da destinare a locazioni brevi (cfr. decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34), di dotarsi di un codice alfanumerico da evidenziare nei relativi annunci *online*, sì da consentire all’amministrazione fiscale un’agevole rintracciabilità delle relative operazioni;
- d) ha dunque ritenuto di rimettere la questione alla Corte di giustizia UE formulando i sopra riportati quesiti.

III. – Si segnala per completezza quanto segue:

- e) il quadro normativo in materia di “locazioni brevi” è principalmente costituito dall’art. 4 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito in legge 21 giugno 2017, n. 96, recante *“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".* Esso prevede, in particolare:

- e1) *la definizione di "locazioni brevi", per tali intendendo 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"* (comma 1);
- e2) *sul piano delle obbligazioni fiscali, che "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, e alla 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"* (comma 5);
- e3) *ed ancora che "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, 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. 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 di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con*

*modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale” (comma 5-bis);*

- e4) ed infine che *“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”;*
- e5) la definizione di "stabile organizzazione" è data dall'art. 162 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, il quale prevede in particolare che: *“1. Fermo restando quanto previsto dall’articolo 169, ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l’espressione «stabile organizzazione» designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l’impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato”. Ed ancora che: “2. L’espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) un’officina; e) un laboratorio; f) una miniera, un giacimento petrolifero o di gas naturale, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali, anche in zone situate al di fuori delle acque territoriali in cui, in conformità al diritto internazionale consuetudinario ed alla legislazione nazionale relativa all’esplorazione ed allo sfruttamento di risorse naturali, lo Stato può esercitare diritti relativi al fondo del mare, al suo sottosuolo ed alle risorse naturali; f-bis) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso”;*
- f) in materia sono intervenuti, quindi:
  - f1) il provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 12 luglio 2017, n. 132395, recante *“Disposizioni di attuazione dell’articolo 4, commi 4, 5 e 5-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, recante 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”,* il quale individua le modalità con le quali i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, assolvono agli adempimenti di comunicazione e conservazione dei dati, nonché di versamento della ritenuta. Tale provvedimento prevede in particolare che: *“I soggetti non residenti, se in possesso di una stabile organizzazione in Italia ai sensi dell’articolo 162 del TUIR, trasmettono i dati secondo le modalità di cui al punto 3.2. per il tramite della stabile organizzazione; i soggetti non residenti nel territorio dello Stato che risultino privi*

*di stabile organizzazione in Italia, per trasmettere i dati si avvalgono di un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600";*

f2) la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 24 del 12 ottobre 2017 recante *"Regime fiscale delle locazioni brevi — Art. 4 DL 24 aprile 2017 n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017 n. 96"*, per la quale, con particolare riguardo alla categoria degli intermediari non residenti: *"Gli adempimenti inerenti la comunicazione dei dati, l'effettuazione, il versamento e la certificazione delle ritenute operate sono effettuati da tutti gli intermediari compresi quelli fiscalmente non residenti nel territorio dello Stato (cfr. articolo 4, comma 5-bis ). Al riguardo, nel Provvedimento viene specificato che tali soggetti:*

- se in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'articolo 162 del TUIR, adempiono agli obblighi di comunicazione per il tramite della stabile organizzazione;*
- se risultano privi di stabile organizzazione in Italia, si avvalgono di un rappresentante fiscale, in qualità di responsabile d'imposta, individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il quale provvede anche alla richiesta di attribuzione del codice fiscale dei soggetti rappresentati qualora non ne siano in possesso.*

*L'utilizzo della locuzione "responsabile d'imposta" in luogo di "sostituto d'imposta" è finalizzato ad evitare che l'effettuazione degli adempimenti richiesti dalle nuove disposizioni, possano far ritenere sussistente una stabile organizzazione";*

g) sulla individuazione, in ambito UE, del perimetro della libertà di prestazione dei servizi per il settore della "società dell'informazione" e dei "trasporti" nonché sulle operazioni economiche che si realizzano attraverso la messa in contatto digitale con intermediari nel quadro della *sharing economy* si veda, nella giurisprudenza comunitaria:

g1) Corte di giustizia UE, 10 aprile 2018, C-320/16, *Uber France SAS* (in *Foro it.*, 2018, IV, 314), secondo cui *"L'art. 1, direttiva 98/34/Ce, come modificata dalla direttiva 98/48/Ce, e l'art. 2, par. 2, lett. d), direttiva 2006/123/Ce devono essere interpretati nel senso che una normativa nazionale, la quale sanziona penalmente il fatto di organizzare un sistema di messa in contatto di clienti con persone che forniscono a titolo oneroso prestazioni di trasporto di persone su strada mediante veicoli aventi meno di dieci posti, senza disporre di una licenza a tal fine, riguarda un «servizio nel settore dei trasporti», laddove essa si applichi ad un servizio di intermediazione che viene fornito tramite un'applicazione per smartphone e che è parte integrante di un servizio complessivo di cui l'elemento principale è il servizio*

*di trasporto; un servizio siffatto è escluso dall'ambito di applicazione delle direttive sopra citate". La Corte, nell'escludere che un tale servizio di intermediazione debba essere ricondotto alla materia dei servizi nel settore dei trasporti e non in quella della società dell'informazione (con il venir meno dei connessi obblighi di notifica alla Commissione UE), ha in particolare affermato che "il servizio di intermediazione fornito dalla società interessata era indissolubilmente legato all'offerta di servizi di trasporto urbano non collettivo creata dalla stessa, tenuto conto, in primo luogo, del fatto che tale società forniva un'applicazione senza la quale detti conducenti non avrebbero avuto la possibilità di fornire servizi di trasporto e le persone intenzionate ad effettuare uno spostamento in area urbana non avrebbero avuto accesso ai servizi di questi conducenti, e, in secondo luogo, del fatto che la società di cui sopra esercitava un'influenza determinante sulle condizioni della prestazione fornita dai conducenti, in particolare fissando il prezzo massimo della corsa, ricevendo tale prezzo dal cliente per poi rimetterne una parte al conducente non professionista del veicolo, ed esercitando un certo controllo sulla qualità dei veicoli e dei loro conducenti nonché sul comportamento di quest'ultimi, suscettibile di portare, eventualmente, alla loro esclusione (v., in tal senso, sentenza 20 dicembre 2017, Asociación Profesional Elite Taxi, C-434/15, EU:C:2017:981, cit., punti 38 e 39)". Di qui la conclusione, sulla base di tali elementi, che il servizio di intermediazione in discussione deve essere considerato "come parte integrante di un servizio complessivo di cui l'elemento principale era un servizio di trasporto";*

g2) Corte di giustizia UE, grande sezione, 20 dicembre 2017, C-434/15, *Asociación Profesional Elite Taxi c. Uber Systems Spain SL* (in *Foro it.*, 2018, IV, 91), secondo cui "L'art. 56 del trattato FUE, in combinato disposto con l'art. 58, par. 1, del trattato FUE, nonché l'art. 2, par. 2, lett. d), della direttiva 2006/123/CE e l'art. 1, punto 2, della direttiva 98/34/CE, come modificata dalla direttiva 98/48/CE, cui rinvia l'art. 2, lett. a), della direttiva 2000/31/CE, devono essere interpretati nel senso che un servizio d'intermediazione, come quello di cui al procedimento principale, avente ad oggetto la messa in contatto mediante un'applicazione per smartphone, dietro retribuzione, di conducenti non professionisti, che utilizzano il proprio veicolo, con persone che desiderano effettuare uno spostamento nell'area urbana, deve essere considerato indissolubilmente legato a un servizio di trasporto e rientrante, pertanto, nella qualificazione di «servizi nel settore dei trasporti», ai sensi dell'art. 58, par. 1, del trattato FUE; un servizio siffatto deve, di conseguenza, essere escluso dall'ambito di applicazione dell'art. 56 del trattato FUE, della direttiva 2006/123/CE e della direttiva 2000/31/CE". La Corte svolge al paragrafo 39 della sentenza le stesse considerazioni riportate alla lettera g1). La pronuncia stabilisce in altre parole che Uber Pop, in ragione delle sue caratteristiche, non può essere

considerato un servizio della società dell'informazione, bensì un servizio afferente al settore dei trasporti, con la conseguenza che rimane compito degli Stati membri disciplinare le relative condizioni di prestazione;

- g3) su quest'ultima decisione si veda, in dottrina, la nota di A. PALMIERI, *Uber Pop: fine delle corse in (mezza) Europa?* (in *Foro it.*, 2018, IV, 95), nel quale l'autore, dopo avere riportato sinteticamente il punto di vista della Commissione Ue sulla *sharing economy* (cfr. comunicazione del 2 giugno 2016) nonché le conclusioni dell'Avvocato generale, evidenzia che *"In definitiva, il gestore di Uber Pop va visto «se non come un trasportatore in senso stretto, quantomeno come un organizzatore di servizi di trasporto»*. Scatta, pertanto, l'eccezione alla libera prestazione dei servizi sancita dal trattato Fue e confermata dalla direttiva Bolkestein". Pertanto la Corte di giustizia – prosegue l'autore – *"concorda con l'avvocato generale in ordine alla scelta di collocare Uber Pop nella «scomoda» casella dei servizi erogati nel settore dei trasporti"*. Del resto, *"la piattaforma esercita un'influenza determinante sulle modalità organizzative della prestazione dei conducenti e sulla conformazione del rapporto tra questi ultimi e passeggeri: è sufficiente, sotto tale aspetto, constatare la formale imposizione di un vincolo di carattere essenziale, quale il prezzo massimo della corsa"*. Cionondimeno, conclude l'autore, *"continua ad avvertirsi un deficit del livello di concorrenza nel settore dei trasporti urbani non di linea, rispetto al quale l'avvento delle piattaforme ha mostrato — come riconosciuto da varie authorities (17) — di stimolare un'inversione di rotta, il che non vuol dire beninteso abdicare a forme di regolamentazione volte a garantire la salvaguardia di interessi primari, in primis il rispetto di parametri di sicurezza attinenti a un'attività che può mettere a repentaglio l'incolumità personale dei conducenti e dei passeggeri"*;
- h) sulla libertà di prestazione servizi e i suoi limiti si veda, nella manualistica, G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, VI ed., Padova, 2010, 578 ss., in cui vengono diffusamente trattati i temi del campo di applicazione personale e materiale della disciplina, della nozione e caratteristiche della prestazione di servizi (definizione di servizio e differenti ipotesi di prestazione), delle misure discriminatorie e delle misure indistintamente applicabili. Viene infine svolta una ampia disamina dei contenuti della direttiva 2006/123/CE (c.d. *Bolkstein*);
- i) in relazione alla direttiva sui servizi nel mercato interno 2006/123/CE si veda, fra le tante e da ultimo: Corte di giustizia UE, sez. VI, 7 novembre 2018, C-171/17 (in *Foro it.*, 2018, IV, 561), secondo cui *"L'Ungheria, avendo introdotto e mantenuto in vigore un sistema nazionale di pagamento mobile gestito da un'unica impresa, controllata dallo stato, è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti in forza dell'art. 15, par. 2, lett. d), direttiva 2006/123/Ce e dell'art. 56 Tfu"*. In particolare è stato stabilito che



la disciplina magiara confliggesse innanzitutto con alcune disposizioni della direttiva 2006/123/Ce, e segnatamente con l'art. 15, in quanto limitava oltre misura la libertà di stabilimento dei prestatori dei servizi di pagamento mobile, riservando ad un unico soggetto l'accesso all'attività di fornitura di detti servizi. La Corte ha in proposito rilevato il carattere sproporzionato della misura;

j) la Corte di giustizia, in più occasioni, ha inoltre affermato il principio per il quale la lotta all'evasione fiscale e la necessità di assicurare la riscossione di un'imposta possono costituire motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare una misura restrittiva della libertà di prestazione di servizi, purché non si ravvisino strumenti alternativi meno restrittivi come ad esempio lo scambio di informazioni tra le autorità degli Stati membri. Si veda, in particolare:

j1) Corte di giustizia CE, 7 settembre 2006, C-470/04 (in *Rass. trib.*, 2006, 1362, con note di DE PIETRO e BOERS), secondo cui *“L'art. 43 trattato Ce deve essere interpretato nel senso che esso osta a che uno stato membro istituisca un regime impositivo sulle plusvalenze, nel caso di trasferimento di residenza di un contribuente al di fuori di tale stato membro, come quello di cui alla causa principale, il quale condizioni la sospensione del pagamento di tale imposta alla costituzione di garanzie e non tenga interamente conto delle riduzioni di valore che possono intervenire successivamente al cambio di residenza dell'interessato e che non sono state considerate nello stato membro ospitante”* (tale decisione era peraltro richiamata a supporto delle argomentazioni di cui alla sentenza del T.a.r. per il Lazio n. 2207 del 18 febbraio 2019, oggetto di appello nel giudizio per ora sfociato con l'ordinanza in rassegna del Consiglio di Stato);

j2) Corte di giustizia CE, 11 marzo 2004, C-9/02 (in *Foro it.*, 2005, IV, 626; *Riv. dir. internaz. privato e proc.*, 2004, 1102; *Dialoghi dir. tributario*, 2004, 1375, con note di BALLANCIN e LUPI; *Riv. dir. trib.*, 2005, III, 23, con nota di PIZZONI; *Riv. dir. fin.*, 2004, II, 83, con nota di RICCI), secondo cui *“Il principio della libertà di stabilimento posto dall'art. 52 del trattato Ce (ora art. 43 Ce) deve essere interpretato nel senso che esso osta a che uno stato membro introduca, a fini di prevenzione di un rischio di evasione fiscale, un meccanismo d'imposizione delle plusvalenze non ancora realizzate, come quello previsto all'art. 167 bis del code général des impôts francese, in caso di trasferimento del domicilio fiscale di un contribuente al di fuori di questo stato”* (tale decisione era peraltro richiamata a supporto delle argomentazioni di cui alla sentenza del T.a.r. per il Lazio n. 2207 del 18 febbraio 2019, oggetto di appello nel giudizio per ora sfociato con l'ordinanza in rassegna del Consiglio di Stato). Nel caso di specie, la Corte ha rilevato che il contribuente che avesse voluto trasferire il domicilio fuori dal territorio francese, nell'ambito dell'esercizio del diritto previsto dall'art.

52 (ora art. 43) del trattato, avrebbe subito, in forza della normativa fiscale sulle plusvalenze latenti (date ossia dalla differenza di valore tra la quotazione dei diritti societari al momento del trasferimento all'estero ed il prezzo di acquisto originario dei diritti stessi), un trattamento sfavorevole rispetto al contribuente che avesse mantenuto la sua residenza in Francia: in particolare, il primo contribuente sarebbe stato tassato, in conseguenza del trasferimento, su un reddito non ancora realizzato (al momento del trasferimento di residenza l'aumento di valore dei diritti, ossia le plusvalenze, era infatti un dato puramente teorico dal momento che non era ancora sorto alcun diritto al rimborso o al riscatto delle stesse quote), laddove, per i residenti in Francia, le plusvalenze sono imponibili solo in caso di effettiva realizzazione. Né, d'altra parte, poteva contrariamente invocarsi la possibile "sospensione del pagamento" (ossia la corresponsione delle plusvalenze se ed al momento della loro concreta realizzazione mediante effettivo riscatto o rimborso dei diritti societari), e ciò dal momento che un simile meccanismo era comunque condizionato alla costituzione di gravose garanzie che avrebbero privato il contribuente, per un certo periodo di tempo, di una parte non trascurabile del proprio patrimonio. Nel caso di specie, la Corte ha evidenziato che il trasferimento del domicilio di una persona fisica fuori dal territorio di uno Stato membro non implica, di per sé, l'evasione fiscale. Più in particolare, una presunzione generale di evasione o di frode fiscale non può fondarsi sul fatto che il domicilio di una persona fisica sia stato trasferito in un altro Stato membro. L'obiettivo di impedire che un soggetto passivo trasferisca temporaneamente il suo domicilio fiscale prima di cedere titoli mobiliari al solo scopo di eludere il pagamento dell'imposta sulle plusvalenze dovuta in Francia può essere piuttosto raggiunto da misure meno vincolanti o meno restrittive della libertà di stabilimento (in proposito, l'avv. gen. Mischo aveva ipotizzato la tassazione delle plusvalenze realizzate dal contribuente che, dopo un soggiorno relativamente breve in un altro Stato membro, ritorni in Francia dopo aver ceduto i suoi titoli). Nei termini suddetti la misura adottata dallo Stato francese si è dunque rivelata alla stregua di ostacolo alla libertà di stabilimento;

- j3) Corte di giustizia CE, 4 marzo 2004, C-334/02 (in *Foro it.*, *Rep.* 2004, voce *Unione europea e Consiglio d'Europa*, n. 1234; *Tributimpresa*, 2004, fasc. 2, 405), secondo cui "È contraria alla libera prestazione dei servizi, nonché alla libera circolazione dei capitali, una norma nazionale che prevede una ritenuta d'imposta liberatoria, in luogo dell'ordinaria imposizione sui redditi, per i proventi, percepiti

*dai residenti, derivanti da contratti finanziari e assicurativi stipulati con società residenti, mentre esclude l'applicazione di tale ritenuta qualora i contratti in questione siano stipulati con società non residenti”;*

k) in base ad un consolidato orientamento della giurisprudenza UE, l'obbligo di nomina del rappresentante fiscale per i soggetti non residenti in Italia può costituire una misura in contrasto con il diritto dell'Unione e, in particolare, con l'art. 56 TFUE sulla libera prestazione dei servizi, laddove costringe loro a sostenere i costi di remunerazione. Si veda, a tale riguardo:

k1) Corte di giustizia UE, 5 maggio 2011, C-267/09 (in *Foro it.*, *Rep.* 2013, voce *Unione europea e Consiglio d'Europa*, n. 1322), secondo cui: *“Sebbene la garanzia di efficacia dei controlli fiscali e la lotta contro l'evasione fiscale possano costituire ragioni imperative di interesse generale idonee a giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal trattato, una giustificazione siffatta è ammissibile solamente qualora essa abbia ad oggetto costruzioni puramente artificiali, aventi lo scopo di aggirare la legge fiscale, il che esclude qualsiasi presunzione generale di frode; una presunzione generale di evasione o di frode fiscale non può bastare a giustificare una misura fiscale che pregiudichi gli obiettivi del trattato; orbene, l'obbligo di designare un rappresentante fiscale, imposto segnatamente a tutti i contribuenti non residenti che percepiscono redditi che richiedono la presentazione di una dichiarazione fiscale, fa gravare su un'intera categoria di contribuenti, in ragione del solo fatto che non sono residenti, una presunzione di evasione o di frode fiscale che non può di per sé sola giustificare il pregiudizio arrecata agli obiettivi del trattato; un obbligo siffatto costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali sancita dall'art. 56 Ce che non può essere considerata giustificata dato che eccede quanto necessario per raggiungere tale obiettivo e poiché non è dimostrato che i meccanismi di mutua assistenza di cui dispone ciascuno stato membro in forza della direttiva 77/799, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette, darebbero insufficienti per conseguire il medesimo obiettivo; di conseguenza, non adempie gli obblighi ad esso incombenti in forza dell'art. 56 Ce lo stato membro che mantiene in vigore una normativa fiscale che impone ai contribuenti non residenti di designare un rappresentante fiscale in detto stato membro, qualora percepiscano redditi per i quali è richiesta la presentazione di una dichiarazione fiscale”;*

k2) Corte di giustizia CE, 5 luglio 2007, C-522/04 (in *Foro it.*, *Rep.* 2008, voce *Unione europea e Consiglio d'Europa*, n. 1992), secondo cui *“Viene meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi degli art. 18 Ce, 39 Ce, 43 Ce e 49 Ce, degli art. 28, 31 e 36 dell'accordo sullo spazio economico europeo (See), nonché dell'art. 4 dir.*

92/96, che coordina le disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative riguardanti l'assicurazione diretta diversa dall'assicurazione sulla vita e che modifica le dir. 79/267 e 90/619 (terza direttiva assicurazione vita) dopo la riformulazione art. 5 n. 1 dir. 2002/83, relativa all'assicurazione sulla vita, uno stato membro che: assoggetta la deducibilità di contributi a carico del datore di lavoro dovuti in esecuzione di un'assicurazione integrativa vecchiaia e morte prematura alla condizione che tali contributi siano versati ad un'impresa di assicurazione o ad un fondo previdenziale avente sede in tale stato membro; assoggetta la riduzione d'imposta per risparmio a lungo termine concessa per i contribuenti personali di assicurazione integrativa vecchiaia e morte prematura o di pensione integrativa versati mediante trattenuta del datore di lavoro sulla retribuzione del lavoratore, o mediante trattenuta dell'impresa sulla retribuzione del dirigente d'impresa non vincolato da un contratto di lavoro, alla condizione che tali contributi siano versati ad un'impresa di assicurazione o ad un fondo previdenziale avente sede in tale stato membro; prevede che quando i capitali, i valori di riscatto e il risparmio vengono versati o attribuiti ad un contribuente che abbia precedentemente trasferito il proprio domicilio ovvero la sede del proprio patrimonio all'estero si presume che il versamento o l'attribuzione si verifichi il giorno precedente il detto trasferimento, e assimila ad un'attribuzione ogni trasferimento, cosicché ogni assicuratore è obbligato ad effettuare una ritenuta sui capitali e valori di riscatto corrisposti ad un residente che sia stato, in un qualsiasi momento, fiscalmente residente in tale stato membro e sempreché questi siano stati costituiti, in tutto o in parte, nel corso del periodo di residenza fiscale dell'interessato in tale stato, anche qualora le convenzioni fiscali bilaterali concluse da tale stato concedano all'altro stato contraente il diritto di assoggettare ad imposta tali redditi; assoggetta ad imposta trasferimenti di capitali o di valori di riscatto, costituiti mediante contributi a carico del datore di lavoro o contributi personali di pensione integrativa, da parte della cassa pensionistica o dell'ente assicurativo presso cui essi sono stati costituiti, a favore del beneficiario o dei suoi aventi causa, ad un'altra cassa pensionistica o ad un altro ente assicurativo con sede al di fuori di tale stato membro, mentre un tale trasferimento non costituisce un'operazione imponibile qualora i capitali o i valori di riscatto vengano trasferiti ad un'altra cassa pensionistica o ad un altro ente assicurativo con sede in tale stato; esige dagli assicuratori stranieri che non possiedono in tale stato membro alcuna sede operativa che questi, prima di offrire i loro servizi nel detto stato, nominino un rappresentante responsabile ivi residente, il quale si impegni personalmente e per iscritto, nei confronti di tale stato, a versare l'imposta annuale sui contratti assicurativi nonché gli interessi legali e di mora eventualmente dovuti riguardo a contratti relativi a rischi situati nel detto stato; atteso che le disposizioni del trattato

*e dell'accordo See relative alla libera circolazione dei lavoratori, alla libertà di stabilimento e alla libera circolazione delle persone ostano alla detta normativa, non è necessario esaminare separatamente tale normativa alla luce dell'art. 56 Ce relativo alla libera circolazione dei capitali";*

- l) la questione dell'obbligo di nomina di un rappresentante fiscale per i soggetti che non siano fiscalmente residenti e che non possiedano una stabile organizzazione in Italia è stata già oggetto della procedura d'infrazione n. 2008/4421, relativa alla nomina del rappresentante fiscale per le imprese assicurative di altri Stati membri, archiviata il 18 marzo 2010 a seguito dell'adeguamento della normativa interna in materia di assicurazioni private alla normativa UE;
- m) sulla questione oggetto della ordinanza in rassegna si evidenzia, in ogni caso, quanto di seguito riportato:
  - m1) la misura è destinata a trovare applicazione in un mercato del tutto peculiare, reso possibile dalla digitalizzazione dei servizi di intermediazione che promuovono e pubblicizzano soggetti che, proprio in quanto non gestiscono un'attività professionale, non sarebbero in grado di offrire i loro servizi su un vasto mercato;
  - m2) gli intermediari, in particolari quelli digitali, sono al tempo stesso causa dell'espansione e beneficiari della stessa;
  - m3) la normativa contestata impone identici obblighi sia a carico dei soggetti intermediari che hanno residenza in Italia, sia di quelli non residenti, né stabiliti in Italia, che gestiscono portali telematici mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare;
  - m4) la giurisprudenza europea non esclude che una tale misura possa essere considerata legittima, purché rispetti il principio di proporzionalità, persegua uno scopo legittimo compatibile con il Trattato e sia giustificata da motivi imperativi d'interesse pubblico. Più in particolare, gli scopi legittimi e i motivi imperativi d'interesse pubblico possono essere individuati nel livello molto alto di evasione fiscale delle imposte sui proventi delle locazioni brevi che rende necessario un efficace controllo da parte dell'amministrazione fiscale italiana attraverso l'incasso ottenuto dall'intermediario e poi trasferito al locatore; in quest'ottica, anche il ricorso alla cooperazione amministrativa implicherebbe l'instaurazione di un dialogo con le Autorità fiscali straniere troppo gravoso considerato che, riguardando un numero enorme di utenti, rischierebbe di bloccare il flusso delle informazioni;

- m5) l'inesistenza di strumenti alternativi e meno invasivi rispetto alla sostituzione di imposta e alla correlata nomina del rappresentante fiscale rende la misura contestata proporzionata all'obiettivo che persegue. La norma nazionale in discussione ha lo scopo di ristabilire la parità di condizioni tra gli intermediari nazionali e quelli non stabiliti, in quanto questi ultimi potrebbero essere preferiti dai locatori tenuti al pagamento dell'imposta nella speranza di riuscire ad approfittare delle lentezze derivanti dallo scambio di informazioni con un altro Stato membro;
- m6) da qui la necessità che il soggetto intermediario estero debba avere un riferimento nel territorio dello Stato italiano, poiché in caso contrario si vanificherebbe completamente la finalità che la norma intende perseguire, vale a dire poter accertare e avere garanzia che l'intermediario, su tutte le transazioni da questi poste in essere, abbia correttamente effettuato la ritenuta del 21 per cento e l'abbia versata all'Erario.