

LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS, PLATAFORMAS DIGITALES Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS: REFLEXIONES A PARTIR DEL CASO AIRBNB ITALIA

FREE MOVEMENT OF SERVICES, DIGITAL PLATFORMS AND TAX OBLIGATIONS: REFLECTIONS ON THE CASE OF AIRBNB ITALY

Alessia Tomo*

RESUMEN: La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relacionada con el caso “Airbnb Italia” (C-83/21) suscita algunas reflexiones en torno a lo que puede definirse como una progresiva implicación de las plataformas digitales en el ámbito de los sujetos pasivos de la obligación tributaria y el impacto de este fenómeno sobre las libertades fundamentales de la Unión Europea. El objetivo de este trabajo es comentar dicha sentencia del Tribunal de Justicia para valorar, también a la luz de las consideraciones expuestas por el Abogado General y de la sucesiva y reciente sentencia del Consejo de Estado italiano, los principales pros y contras de la medida legislativa italiana relativa al régimen fiscal de los denominados “arrendamientos de corto plazo” y su incidencia en los derechos fundamentales de los contribuyentes y de las plataformas implicadas y, en consecuencia, sobre la libre prestación de servicios en la Unión Europea.

PALABRAS CLAVE: TJUE; libre prestación de servicios; arrendamientos breves; obligación tributaria.

* Postdoctoral researcher in DigiTax at the University of Antwerp, Faculty of Law. <https://orcid.org/0000-0002-9602-110X>

No ha contado con ninguna financiación, pero se ha realizado en el marco del Proyecto PID2021-122677NB-I00 «Fortalecimiento de la democracia y el estado de derecho a través de la inteligencia artificial»

ABSTRACT: The judgment of the Court of Justice of the European Union related to the “Airbnb Italy” case (C-83/21), raises some reflections on what can be defined as a progressive involvement of digital platforms in the field of taxable persons, almost as “collaborators” of the Tax Administration, and the impact of this phenomenon on the fundamental freedoms of the European Union. The aim of this paper is to comment on this judgment of the Court of Justice in order to assess, also in the light of the considerations set out by the Advocate General and of the subsequent and recent decision of the Italian Council of State, the main pros and cons of the Italian legislative measure concerning the tax regime of the so-called “short term rentals” and its impact on the fundamental rights of taxpayers and of the platforms involved and, consequently, on the freedom to provide services in the European Union.

KEYWORDS: CJEU; freedom to provide services; short-term rentals; taxable persons.

SUMARIO: INTRODUCCIÓN.— 1. EL MARCO LEGISLATIVO ITALIANO.— 2. EL CASO ITALIANO AIRBNB A EXAMEN EN EL TRIBUNAL DE JUSTICIA: 2.1. La opinión del Abogado General y del Tribunal de Justicia: la centralidad de la compatibilidad con el artículo 56 TFUE: 2.1.1. Consideraciones preliminares 2.1.2. El Artículo 56 TFUE y las obligaciones de información a la Administración tributaria; 2.1.3. El Artículo 56 TFUE y la obligación de practicar una retención como agente retenedor; 2.1.4. El Artículo 56 TFUE y la incompatibilidad de la obligación de elegir un representante fiscal.— 3. CUESTIONES PENDIENTES Y LA SUCESIVA INTERVENCIÓN DEL CONSEJO DE ESTADO ITALIANO.— CONCLUSIÓN.— REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

INTRODUCCIÓN

La difusión de la *web*¹ ha facilitado la digitalización y la globalización de la economía que, consecuentemente, han hecho posible la aparición de nuevas formas de negocio. Entre estas deben destacarse la difusión de plataformas de economía colaborativa², cuya propagación se ha beneficiado de la relativa interconexión con las redes sociales. Este proceso evolutivo expe-

¹ Sobre el origen de la *world wide web*, véase A. Papa, *Il diritto dell'informazione e della comunicazione nell'era digitale*, II Edizione, Torino, 2021.

² COM(2016) 356 final – Una Agenda Europea para la economía colaborativa, Bruselas, 2.6.2016 prevé que el término economía colaborativa se refiere «a modelos de negocio en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares. La economía colaborativa implica a tres categorías de agentes i) prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias —pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional («pares») o prestadores de servicios que actúan a título profesional («prestadores de servicios profesionales»); ii) usuarios de dichos servicios; y iii) intermediarios que —a través de una plataforma en línea— conectan a los prestadores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos («plataformas colaborativas»). Por lo general, las tran-

rimentó un incremento sustancial precisamente durante los años en los que los conocidos escándalos financieros ocuparon las portadas internacionales (piénsese en los Papeles de Panamá y en la Lista Falciani³) junto con la profunda crisis económico-financiera que comenzó en Estados Unidos en 2008 y que, como es bien sabido, ha tenido importantes repercusiones en Europa⁴. A raíz de las iniciativas emprendidas a nivel internacional (en particular, en la OCDE), los ordenamientos jurídicos nacionales y europeos se han orientado, por una parte, a incrementar las medidas legislativas para garantizar una mayor transparencia en las relaciones entre los contribuyentes y las administraciones financieras; por otra, han adoptado políticas de “austeridad” que han dado lugar a una contracción del gasto público y un aumento de las exacciones fiscales⁵. Todas estas medidas estaban, y siguen estando, claramente encaminadas a llevar a cabo una lucha más generalizada, eficaz y eficiente contra la evasión fiscal, también con el fin de garantizar una justicia fiscal dirigida a asegurar que incluso la riqueza producida en el mundo de la economía “virtual” contribuya a la consecución de los fines redistributivos propios de los sistemas democráticos.

En el ámbito nacional italiano, en línea con la política europea, algunas medidas legislativas pretenden una progresiva implicación de las plataformas de la economía colaborativa, con especial referencia a las involucradas en el sector de arrendamientos breves. A estas plataformas, que son identificables como “intermediarios”, por un lado, se les imponen obligaciones de información a la Administración tributaria, y, por otro lado, se las empuja hacia la esfera de los sujetos de la obligación tributaria. Esto parece posible porque, cuando, como ocurre en la mayoría de los casos, el pago se realiza digitalmente a través de la plataforma, ésta se encontrará en la peculiar situación de desempeñar el papel de “deudor” del prestador del servicio (que sería el contribuyente). Con referencia al ámbito específico de la imposición directa, esta circunstancia es muy parecida al esquema de la sustitución fiscal, que

sacciones de la economía colaborativa no implican un cambio de propiedad y pueden realizarse con o sin ánimo de lucro».

³ H. Falciani, A. Mincuzzi, *La cassaforte degli evasori. La verità dell'uomo che ha svelato i segreti dei paradisi fiscali*, Milano, 2015; I. Caraccioli, “Lista Falciani” e “Panama Papers”: esiste una gerarchia tra le norme costituzionali?, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2016, pp. 50 e ss.; F. D’Ayala Valva, Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la lista Falciani, in *Rivista di diritto tributario*, n. 2/2011, pp. 402 e ss.; A. Marcheselli, “Lista Falciani”: le prove illecite sono utilizzabili nell’accertamento tributario?, in *Corriere tributario*, n. 47/2011, pp. 3910 e ss..

⁴ J. García Roca, M.A. Martínez Lago, *El impacto de la crisis económica en nuestras dos constituciones*, en Documentación Administrativa: Nueva Época, n. 1/2014; F. Balaguer Callejón, *Crisis económica y crisis constitucional en Europa*, in *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 98/2013.

⁵ P. Bilancia, *Il governo dell'economia tra stati e processi di integrazione europea*, in *Rivista AIC*, 2014, 3, p. 2; G. Melis, F. Raisi, Crisi e fiscalità, in G. Palmieri (a cura di), *Oltre la pandemia. Società, salute, economia e regole nell'era post Covid-19*, Vol. II, Napoli, 2020, pp. 1371 e ss..

permite hacer recaer el pago del impuesto —o parte de él— en alguien que, siendo una persona distinta del contribuyente, no tenga interés en evadir y disponga de una obligación o derecho de repetición contra el contribuyente⁶.

Esta normativa italiana, impugnada por Airbnb, ha sido objeto de un reciente caso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (C-83/21). La sentencia del Tribunal suscita algunas reflexiones en torno a lo que puede definirse como una progresiva implicación de las plataformas digitales en el ámbito de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, casi como “colaboradores” de la Administración tributaria, y el impacto de este fenómeno sobre las libertades fundamentales de la Unión Europea.

La cuestión reviste un interés extremo y actual a la luz de la contemporánea y rápida evolución del marco normativo europeo, en el que, entretanto, se ha adoptado, por un lado, la denominada DAC 7 (en tema de cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad)⁷, y, por otro lado, el aún más reciente Reglamento sobre la recogida y el intercambio de datos relativos a los servicios de alquiler de alojamientos de corta duración⁸.

El objetivo de este trabajo es comentar dicha sentencia del Tribunal de Justicia para valorar, también a la luz de las consideraciones expuestas por el Abogado General y de la sucesiva y reciente sentencia del Consejo de Estado italiano, los principales pros y contras de la medida legislativa italiana relativa al régimen fiscal de los denominados “arrendamientos breves” y su incidencia en los derechos fundamentales de los contribuyentes y de las plataformas implicadas y, en consecuencia, sobre la libre prestación de servicios en la Unión Europea. A tal fin, en el primer apartado de este trabajo se repasan brevemente los acontecimientos relativos a la evolución legislativa nacional adoptada a raíz de las exigencias de transparencia derivadas del Derecho europeo, que está en la base del caso examinado. Se prosigue, en el segundo apartado, con un análisis más detallado del asunto Airbnb, a la luz de las posiciones adoptadas por el Abogado General y el Tribunal de Justicia, también para reflexionar, en el apartado siguiente, sobre algunas cuestiones que parecen pendientes acerca de las (pocas) luces y las (muchas) sombras de la legislación italiana y de la decisión (sólo) parcialmente aceptable de los jueces europeos, y de la sucesiva decisión del Consejo de Estado italiano. Por último, algunas consideraciones finales.

⁶ A. Ukmar, Del sostituto d'imposta, in *Diritto e pratica tributaria*, 1940, pp. 111 e ss.; A. Parlato, Sostituzione tributaria, in *Enciclopedia Giuridica*, XXXI, Roma, 1994; M. Basilavecchia, Sostituzione tributaria, in *Digesto commentato*, Torino, 1997.

⁷ Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 mar. 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

⁸ Reglamento (UE) 2024/1028 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de abril de 2024, sobre la recogida y el intercambio de datos relativos a los servicios de alquiler de alojamientos de corta duración y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2018/1724.

1. EL MARCO LEGISLATIVO ITALIANO

La mencionada Comunicación de 2016 de la Comisión de la UE sobre la “economía colaborativa” ya preveía, en materia fiscal, la necesidad de adaptarse a los nuevos modelos de negocio, constatando la aparición de problemas relativos al «cumplimiento de las obligaciones fiscales y su aplicación» y esperaba que los Estados miembros aspiraran a «obligaciones proporcionadas y en igualdad de condiciones, y aplicaran obligaciones fiscales funcionalmente similares a las empresas que prestan servicios comparables». El objetivo claramente identificado por la Comisión no era, por tanto, obstaculizar estas formas de emprendimiento mediante la introducción de nuevas normas fiscales o la adaptación de las ya existentes, sino más bien «liberar el potencial de la economía colaborativa». No obstante, la Comunicación ya señalaba cómo la economía colaborativa también había «creado nuevas oportunidades para ayudar a las autoridades fiscales y a los contribuyentes con las obligaciones fiscales, en particular gracias a la mayor trazabilidad que permite la intermediación de las plataformas en línea. En algunos Estados miembros ya es práctica habitual celebrar acuerdos con plataformas para recaudar impuestos». El objetivo que la Comisión quería perseguir era «ayudar a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales de forma eficaz y con el mínimo esfuerzo» y reducir «la carga administrativa que pesa sobre los particulares y las empresas sin discriminar entre modelos de negocio». Efectivamente, en el documento de trabajo anejo a la Comunicación, la Comisión analizaba varias iniciativas ya adoptadas en este sentido por los sistemas nacionales, como, por ejemplo, las obligaciones de información que incumben a las plataformas en el Reino Unido e Irlanda o la tarea de recaudación de la tasa turística en Francia y la ciudad de Ámsterdam.

Por lo que respecta a Italia, la Comisión mencionó en este documento la propuesta de ley sobre la economía colaborativa (AC 3564) que estaba, y aún está, pendiente en aquel momento. Se trataba de la propuesta de ley de iniciativa parlamentaria “*Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell’economia della condivisione*” presentada el 27 de enero de 2016. El artículo 1 de dicha propuesta, orientado a promover la economía colaborativa, preveía «medidas relativas a la gestión y utilización de plataformas digitales para el intercambio de bienes y servicios que operen en mercados de dos caras» e «instrumentos para garantizar la transparencia, la equidad fiscal, la competencia leal y la protección de los consumidores». El artículo 5, titulado “Fiscalidad”, preveía la aplicación de un enfoque “flexible y diversificado” entre quienes ejercen, a través de plataformas digitales, una actividad no profesional, cuyos ingresos complementan sus posibles ingresos laborales, y quienes, en cambio, ejercen esta actividad a nivel profesional o empresarial⁹. El posterior apartado 2 atribuía a los opera-

⁹ Esta discriminación se consiguió fijando un umbral de 10.000 euros.

dores de plataformas de economía colaborativa el papel de sustitutos fiscales de los ingresos generados por los operadores usuarios, con la obligación de aplicar un tipo del 10 por 100 a las transacciones. A tal efecto, las plataformas con sede o residencia en el extranjero habrían tenido que constituir un establecimiento permanente en Italia.

Mientras esta propuesta aún está pendiente, y en la estela de lo que se ha experimentado en otros ordenamientos jurídicos europeos antes mencionados, el legislador italiano ha intervenido con otra legislación *ad hoc* relativa a los perfiles fiscales de la actividad de intermediación relativa a la oferta de servicios de reserva de pernoctaciones¹⁰. Como se desprende del informe técnico, el fin parece también lo de regular un sector caracterizado por un alto grado de evasión. Por otro lado, como señala la doctrina, el mercado de los alquileres breves se ha desarrollado rápidamente, alejándose del esquema inicial de compartir de forma privada y convirtiéndose en una actividad con fines lucrativos¹¹. Así, el legislador ha adoptado una regulación fiscal de los “arrendamientos breves” en el artículo 4 del Decreto Legislativo n° 50/2017¹². Esta disposición ha afectado al régimen fiscal que debe aplicarse a los alquileres de este tipo de contratos y ha introducido obligaciones para los intermediarios de comunicación de datos y, en determinados casos, de sustitución o sujeción al impuesto. Esto se aplica tanto al impuesto sobre la renta como al impuesto turístico.

Más específicamente, el apartado 1 prevé que por “arrendamientos breves” deben entenderse “contratos de arrendamiento de bienes inmuebles para uso residencial de duración no superior a 30 días (...) celebrados por personas físicas, al margen del ejercicio de una actividad empresarial, directamente o a través de personas que realicen actividades de intermediación inmobiliaria, o de personas que gestionen portales telemáticos, poniendo en contacto a personas que buscan una vivienda con personas que disponen de unidades inmobiliarias para alquilar”. En particular, esta disposición introduce tres tipos de obligaciones para los intermediarios: obligaciones de información, obligaciones de sustitución y responsabilidad tributaria, en relación con la imposición directa sobre los alquileres y la tasa turística.

En cuanto a las obligaciones de información, la legislación prevé que los intermediarios están obligados a transmitir, antes del 30 de junio del año siguiente, los datos relativos a los contratos celebrados por su mediación, so

¹⁰ Debe considerarse que esta tipología de servicio es cada vez más ejercida por las plataformas digitales.

¹¹ S. Dorigo, *Sharing economy e imposta sui servizi digitali: le piattaforme per affitti brevi*, in *Corriere tributario*, n. 6/2020, p. 607 que afirma textualmente como el «*business degli affitti brevi si è sviluppato allontanandosi rapidamente dallo schema iniziale della condivisione privata e altruistica, per trasformarsi in una vera e propria attività a scopi lucrativi*».

¹² Decreto Legislativo n° 50/2017, de 24 de abril de 2017, convertido en Ley n° 96, de 21 de junio de 2017.

pena de incurrir en las sanciones administrativas¹³. En materia de impuestos sobre la renta, la legislación establece que los intermediarios que recauden los cánones o derechos o intervengan en el pago de los mismos, si son residentes en el territorio del Estado italiano, deben practicar, en su calidad de agentes de retención, una retención del 21 por 100 sobre el importe de los cánones y efectuar el pago correspondiente a la Administración tributaria. En particular, esta retención es adecuada para cubrir la totalidad del impuesto, en el caso de que el arrendador haya ejercitado la opción por el régimen sustitutivo del denominado “*cedolare secca*”¹⁴. En caso contrario, esta retención se entenderá ingresada solo como retención del 21 por 100 sobre la totalidad del impuesto del arrendador. En el caso que los intermediarios que recauden los cánones o intervengan en el pago no sean residentes, pero tengan un establecimiento permanente en Italia, deberán practicar, a través de dicho establecimiento, la misma retención del 21 por 100 y también ocupar la posición de agentes de retención.

Por el contrario, cuando dichos intermediarios no sean residentes ni tengan un establecimiento permanente en Italia, deberán designar un representante fiscal en Italia, quien estará sujeto a las mismas obligaciones, en calidad de responsable del pago del impuesto, con responsabilidad solidaria con el arrendador¹⁵.

En cuanto a la tasa turística, la modificación de 2017 dispuso que dichos intermediarios, siempre en el caso de que recauden las tasas o contraprestaciones o intervengan en el pago de estas, asuman el papel de responsable del pago del impuesto, junto con el turista/contribuyente¹⁶.

¹³ Se hace referencia a las sanciones administrativas previstas en el apartado 1 del artículo 11 del Decreto Legislativo n.º 471, de 18 de diciembre de 1997.

¹⁴ Se trata de un régimen de tasación simplificado introducido con el artículo 3 del Decreto Ley n. 23/2011.

¹⁵ Sobre la responsabilidad en el pago de impuestos, A. Fantozzi, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968; A. Parlato, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963; A. Fedele, *La solidarietà fra i più soggetti coinvolti nel prelievo* in AA.VV., *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, vol. III, Milano, 1986; D. Coppa, *Responsabile d'imposta*, in *Dig. comm.*, vol. XII, Torino, 1996; G. Salanitro, *Due recenti interventi della Cassazione in tema di notaio e imposta di registro*, in questa Rivista, 18 settembre 2019.

¹⁶ La tasa turística ha sido introducida en Italia con el artículo 4 del Decreto Legislativo 23/2011 (después de la introducción de la tasa turística relativa a la ciudad de Roma, de conformidad con el artículo 14, apartado 16, del Decreto Legislativo 78/2010). La modificación de 2017 dispuso que dichos intermediarios, siempre en el caso de que recauden las tasas o contraprestaciones o intervengan en el pago de las mismas, desempeñen el papel de responsables, como también ocurre para los transportistas en el marco de la disciplina de las tasas de aterrizaje en las islas italianas, y, hoy en día —como consecuencia de la (discutible) modificación posterior establecida en el decreto legislativo n.º 34/2020— para los gestores de instalaciones de alojamiento tradicionales. En consecuencia, tienen el derecho de recurso sobre los turistas/contribuyentes, y también son responsables de presentar la declaración y otros cumplimientos exigidos por la ley y las normativas municipales individuales. Véase A.

Este régimen fiscal fue objeto de una nueva modificación en 2019¹⁷. Esta modificación legislativa preveía que, en caso de no designación de representante fiscal, cuando existan entidades residentes italianas pertenecientes al mismo grupo que los intermediarios no residentes y sin estable organización, serán igualmente responsables solidarios de la realización y pago de la retención del 21 por 100 a que se refiere la legislación. Además, la misma modificación de 2019 establecía la creación de una base de datos nacional de instalaciones de alojamiento e inmuebles destinados al alquiler a corto plazo, mediante la atribución de un “código de identificación”.

En general, la medida legislativa ha suscitado numerosas críticas por parte de los intermediarios, especialmente de las plataformas digitales implicadas, debido a las dificultades de aplicación, la organización del trabajo y los costos en que incurren para cumplir con las obligaciones atribuidas por el régimen fiscal. De hecho, cabe recordar que la *Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato* (AGCM) presentó en el noviembre de 2017, un informe¹⁸ en el que planteaba consideraciones sobre el potencial impacto restrictivo de la competencia derivado de la legislación examinada y, en consecuencia, cuestionaba su proporcionalidad. La Autoridad señaló que esta legislación era potencialmente capaz de alterar la competencia entre los distintos operadores, con posibles efectos negativos sobre los consumidores finales de servicios de alquiler, debido al reconocimiento de la solidaridad fiscal a los intermediarios residentes o con establecimiento permanente en Italia, o a la obligación de designar un representante fiscal¹⁹. Si bien la disposición persigue un interés público, como es la lucha contra la evasión fiscal, la introducción de dichas obligaciones no parece proporcionada, ya que se considera que los fines perseguidos podrían alcanzarse con igual eficacia utilizando instrumentos que no generen distorsiones en la competencia²⁰. Por ejemplo, la Autoridad proponía como posible alternativa la simple imposición de una obligación tributaria de carácter meramente informativo para los intermediarios y gestores de plataformas inmobiliarias telemáticas²¹. Esta obligación fue identificada por la AGCM como

Tomo, *L'imposta di soggiorno tra opportunità di rilancio del turismo e il problematico ruolo degli albergatori: luci e ombre della nuova disciplina*, in *Giurisprudenza delle Imposte*, n. 1/2020, pp. 58 ss.

¹⁷ Decreto-Ley 34/2019, convertido en Ley 58/2019.

¹⁸ Este informe ha sido predisuelto en el ámbito de las competencias que el artículo 21 de la Ley 287/90 confiere a la AGCM. El documento ha sido presentado el 24 de noviembre de 2017 ante la Cámara de Diputados, y dirigido a los presidentes de las Cámaras, al MEF y al director de la Agencia Tributaria.

¹⁹ Literalmente la AGCM ha señalado que la medida fuera «*potenzialmente idonea ad alterare le dinamiche concorrenziali tra i diversi operatori, con possibili ricadute negative sui consumatori finali dei servizi di locazione breve*».

²⁰ La AGCM ha especificado que «*l'introduzione dei suddetti obblighi non appare proporzionata rispetto al perseguimento di tali finalità, in quanto si ritiene che le stesse potrebbero essere perseguite altrettanto efficacemente con strumenti che non diano al contempo luogo a possibili distorsioni concorrenziali nell'ambito interessato*».

²¹ Efectivamente cabe señalar que este tipo de obligación fue sugerida da la AGCM también a la luz de las precisiones efectuadas por la Agencia Tributaria en la

proporcionada, ya que no afectaría la competencia entre los operadores del sector ni influiría en la elección de utilizar formas digitales de pago. Además, esta obligación de información sería suficiente para que la Agencia Tributaria dispusiera de la información necesaria para realizar cualquier control sobre las rentas derivadas de los contratos de alquiler a corto plazo.

Por último, la Autoridad observó que esta disposición podría haber desincentivado el uso del pago a través de la plataforma, con el riesgo de reducir la trazabilidad de los pagos y generar posibles riesgos financieros para inquilinos y arrendatarios. En consecuencia, un menor uso de formas digitales de pago en el contexto de los arrendamientos breves podría penalizar a los consumidores finales, reduciendo la amplitud y variedad de la oferta, además de tener un posible impacto negativo sobre la demanda.

No obstante, el legislador italiano no atendió los citados informes, lo que no parece casualidad, ya que estos también inspiraron la defensa de la plataforma Airbnb en el presente caso.

2. EL CASO ITALIANO AIRBNB A EXAMEN EN EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

El presente trabajo parte de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) del 21 de diciembre de 2022 (asunto C-83/21)²², y de las conclusiones presentadas por el Abogado General Szpunar el 7 de julio de 2022²³.

El asunto tiene su origen en la impugnación por parte de Airbnb Ireland UC y Airbnb Payments UK Ltd (en lo sucesivo, solo “Airbnb”) de la mencionada normativa italiana, junto con las medidas conexas adoptadas por la *Agenzia delle Entrate* italiana²⁴ ante el Tribunal Administrativo Regional del Lazio (en adelante, TAR) por supuesta contradicción con la Directiva 1535/2015²⁵, el artículo 56 TFUE y el Reglamento UE 2016/679 (en adelante, RGPD).

En lo que concierne el presente comentario, se pone especial énfasis en el respeto del artículo 56 del TFUE, que juega un papel crucial en el ámbito de

Circular n° 24, de 12 de octubre de 2017 y, efectivamente, sea hoy prevista con carácter general para las plataformas de economía colaborativa por la mencionada DAC7 a nivel europeo.

²² TJUE, C-83/21, Sentencia de 22 de diciembre de 2022 ECLI:EU:C:2022:1018.

²³ Conclusiones del Abogado General Sr. Maciej Szpunar presentadas el 7 de julio de 2022, C-83/21, ECLI:EU:C:2022:545.

²⁴ Se hace referencia a la orden prot. n° 132395 de la Agenzia delle Entrate, de 12 de julio de 2017, por la que se aplica el régimen fiscal de los arrendamientos breves y, con recurso por motivos adicionales, la posterior circular interpretativa de la Agenzia delle Entrate n° 24, de 12 de octubre de 2017.

²⁵ Al considerar que las obligaciones contempladas en dicha normativa constituyen una “regla técnica” o una “regla relativa a los servicios”, en el sentido y a los efectos de la obligación de notificación previa a la Comisión Europea.

la imposición directa (i.e., no armonizada) de los Estados miembros y que (se recuerda brevemente) prevé una prohibición general de introducir medidas fiscales que puedan afectar las decisiones de las empresas de establecerse en un Estado o que puedan influir en los servicios ofrecidos a los usuarios²⁶.

El Tribunal Administrativo desestimó el recurso al considerar que las obligaciones derivadas del Reglamento de arrendamiento a corto plazo no constituían un “reglamento técnico” ni una “regla relativa a los servicios” en el sentido de la Directiva 1535/2015/UE y, en consecuencia, no existía obligación de notificar previamente la medida a la Comisión Europea. En cuanto a las obligaciones derivadas de la normativa italiana, el TAR consideró que ni las obligaciones de información ni las de carácter fiscal vulneraban el principio de libre prestación de servicios previsto en el artículo 56 del TFUE. Del mismo modo, el TAR consideró que la obligación de designar un representante fiscal para las personas no residentes o no establecidas, si bien constituye una medida potencialmente discriminatoria y, por tanto, lesiva de la libre prestación de servicios, puede justificarse cuando sea proporcionada y necesaria, a la luz de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, como medida destinada a luchar contra la evasión fiscal²⁷. Consiguientemente, consideró que no había motivo para someter el asunto al Tribunal de Justicia.

Con respecto a la tasa turística, en opinión del TAR, la reclamación no era admisible por falta de interés, ya que esta medida no había sido (discutiblemente) objeto del acto administrativo impugnado. Además, el Tribunal Administrativo Regional consideró que la legislación no entraba en conflicto con los artículos 3, 41 y 117 de la Constitución italiana, ni con las normas sobre protección de datos personales.

Airbnb recurrió la sentencia del TAR ante el Consejo de Estado italiano, y este consideró necesario determinar la interpretación exacta que debe darse al Derecho de la Unión Europea, y someter el asunto al Tribunal de Justicia en virtud del artículo 267 TFUE²⁸. Por lo tanto, a través de resolución (*or-*

²⁶ P. Pistone, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2022. Esto emerge también desde asuntos del TJUE que afirma como el artículo 56 TFUE se opone a la aplicación de medidas nacionales que prohíban, obstaculicen o hagan menos atractivo el ejercicio de la libre prestación de servicios (TJUE, C-482/18, Google Ireland, sentencia de 3 de marzo de 2020, ECLI:EU:C:2020:141).

²⁷ TJUE de 11 de marzo de 2004, C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, y de 7 de septiembre de 2006, C-470/04, van de Belastingdienst.

²⁸ Aunque este aspecto no va a ser objeto del presente artículo, se señala que la última cuestión prejudicial presentada en el presente caso plantea lo siguiente: «¿Debe interpretarse el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, en el sentido de que cuando una de las partes en un procedimiento plantea una cuestión de interpretación del Derecho [de la Unión] (primario o derivado) especificando su contenido exacto, el órgano jurisdiccional conserva la facultad de reformular de forma autónoma el tenor de tal cuestión, identificando de forma discrecional, según su leal saber y entender, las referencias al Derecho [de la Unión], a las disposiciones nacionales eventualmente

dinanza) de 11 de julio de 2019, el Consejo de Estado planteó al TJUE tres cuestiones prejudiciales. Mediante posterior auto de 30 de junio de 2020²⁹, el TJUE declaró dicha remisión prejudicial manifiestamente inadmisibile. En consecuencia, el Consejo de Estado suspendió nuevamente el procedimiento y planteó al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales. En particular, a los efectos del análisis de este trabajo, se menciona que el juez italiano ha planteado «¿Cómo deben interpretarse las expresiones “reglamento técnico” de los servicios de la sociedad de la información y “regla relativa a los servicios” de la sociedad de la información recogidas en la [Directiva 2015/1535]» y «¿cómo deben interpretarse dichas expresiones en el sentido de que comprenden medidas de carácter fiscal que no están directamente dirigidas a regular el servicio específico de la sociedad de la información pero que en la práctica conforman su ejercicio en el Estado miembro de que se trata, en concreto, imponiendo a todos los proveedores de servicios de intermediación inmobiliaria —incluidos, por tanto, los que no están establecidos en su territorio y prestan sus servicios en línea— obligaciones accesorias a fin de la recaudación efectiva de los impuestos adeudados por los arrendadores». Con especial referencia al principio de libre prestación de servicios establecido en el artículo 56 TFUE, el Consejo de Estado ha planteado si se opone dicho principio a (a) «en caso de que se consideren aplicables en el presente asunto, los principios análogos dimanantes de las [Directivas 2000/31 y 2006/123] a una disposición nacional que imponga a los intermediarios inmobiliarios que operan en Italia —incluidos, por tanto, aquellos operadores que no están establecidos en su territorio y prestan sus servicios en línea— la obligación de recogida de los datos relativos a los contratos de arrendamiento de corta duración celebrados con su intermediación y de su ulterior comunicación a la Administración tributaria a efectos de la recaudación de los impuestos directos adeudados por los usuarios del servicio»; (b) «¿Se oponen el principio de libre prestación de servicios consagrado en el artículo 56 TFUE y, en caso de que se consideren aplicables en el presente asunto, los principios análogos dimanantes de las [Directivas 2000/31 y 2006/123] a una disposición nacional que imponga a los intermediarios inmobiliarios que operan en Italia —incluidos, por tanto, aquellos operadores que no están establecidos en su territorio y prestan sus servicios en línea— e intervienen en la fase de pago de las cantidades adeudadas en virtud de contratos de arrendamiento de corta duración celebrados con su intermediación la obligación de practicar, a efectos de la recaudación de los impuestos directos adeudados por los usuarios

contrarias a él y la redacción de la cuestión, dentro de los límites de la materia objeto de controversia, o está obligado a trasladar la cuestión prejudicial según ha sido formulada por la parte solicitante?». Sobre esta cuestión el TJUE ha especificado que «El artículo 267 TFUE debe interpretarse en el sentido de que, cuando una de las partes en un procedimiento plantea una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión ante un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, este conserva la facultad de reformular de forma autónoma el tenor de las cuestiones prejudiciales».

²⁹ TJUE, C-723/19, no publicado, EU:C:2020:509.

del servicio, una retención sobre esos pagos y de ingresarla posteriormente en la Hacienda pública?»; (c) «En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones anteriores, de conformidad con el Derecho [de la Unión], ¿pueden ser establecidas limitaciones al principio de libre prestación de servicios consagrado en el artículo 56 TFUE y, en caso de que se consideren aplicables en el presente asunto, a los principios análogos dimanantes de las [Directivas 2000/31 y 2006/123], por disposiciones nacionales como las descritas en las letras a) y b) anteriores, habida cuenta de la ineficacia de otras medidas de recaudación de los impuestos directos adeudados por los usuarios del servicio?»; (d) «De conformidad con el Derecho [de la Unión], ¿pueden ser establecidas limitaciones al principio de libre prestación de servicios consagrado en el artículo 56 TFUE y, en caso de que se consideren aplicables en el presente asunto, a los principios análogos dimanantes de las [Directivas 2000/31 y 2006/123] por una disposición nacional que imponga a los intermediarios inmobiliarios no establecidos en Italia la obligación de designar a un representante fiscal que deba cumplir, en nombre y por cuenta del intermediario inmobiliario, la disposiciones nacionales descritas en la letra b) anterior, habida cuenta de la ineficacia de otras medidas de recaudación de los impuestos directos adeudados por los usuarios del servicio?».

2.1. La opinión del Abogado General y del Tribunal de Justicia: la centralidad de la compatibilidad con el artículo 56 TFUE

2.1.1. Consideraciones preliminares

El Abogado General Szpunar introdujo sus conclusiones señalando que las plataformas digitales, en cuanto son servicios de la sociedad de la información, han hecho posible también que particulares que no ejercen profesionalmente actividades económicas ofrezcan servicios a otros particulares/consumidores. Sin embargo, las plataformas también «han contribuido a agravar numerosos problemas tanto sociales como políticos, administrativos y jurídicos, derivados del desarrollo masivo de esos servicios»³⁰. Por ello, el Abogado General subraya la necesidad de definir «en qué medida las plataformas electrónicas deben contribuir también a resolver los problemas que ocasiona su funcionamiento», teniendo en cuenta su tendencia natural a ofrecer servicios transfronterizos. No obstante, esto parece casi una medida para subrayar que la legislación examinada podría considerarse una “contrapartida” o forma de “compensación”, lo cual resulta opinable.

El Abogado General analiza que Federalberghi³¹ había señalado que la legislación en cuestión se refería al régimen fiscal de los alquileres de corta du-

³⁰ Conclusiones del Abogado General Sr. Maciej Szpunar presentadas el 7 de julio de 2022, C-83/21, ECLI:EU:C:2022:545, apartado 2.

³¹ Federalberghi comprensiblemente representada en contra de la plataforma Airbnb.

ración, caracterizados por un elevado porcentaje de negocios no declarados, y que las medidas adoptadas por el legislador italiano eran tecnológicamente neutras. Así, imponía las mismas obligaciones a los intermediarios que operan en el mundo real y en las plataformas digitales. Todavía, el AG se declara más en línea con lo que argumenta, por otro lado, Airbnb que ha señalado cómo «en realidad, el régimen fiscal controvertido se concibió específicamente para los arrendamientos inmobiliarios celebrados con la intermediación de las plataformas electrónicas». El AG declara que, en sus «entender, ese argumento resulta convincente»³². Así, plantea que la situación «no es pues una simple aplicación a servicios de la sociedad de la información de normas preexistentes, aplicables a prestadores que no ofrecen sus servicios a través de Internet, sino el establecimiento de normas cuyo objetivo es resolver los problemas surgidos específicamente en el entorno de Internet y que, por consiguiente, se dirigen especialmente a los prestadores de servicios a través de Internet»³³. De esta forma, concluye que, efectivamente, como plantea Airbnb, las obligaciones del régimen controvertido «se refieren específicamente a los servicios de la sociedad de la información»³⁴.

Quien escribe considera que esta consideración debe apoyarse plenamente. Esto porque, aunque el Abogado General no lo subraya, la disposición legislativa en cuestión se adoptó en Italia a la espera de la adopción de una ley nacional más “general” sobre la economía colaborativa y sus perfiles fiscales³⁵.

Entrando en el fondo del asunto, tras destacar que, evidentemente, las obligaciones a que se refiere la medida pertenecen al ámbito tributario y son, por tanto, disposiciones tributarias en el sentido del artículo 114 TFUE. El Tribunal, en línea con el razonamiento del Abogado General, negó que tales obligaciones puedan constituir una «norma técnica» o una «regla relativa a los servicios», excluyendo así la aplicabilidad de las Directivas 2000/31, 2006/123 y 2015/1535. En consecuencia, la sentencia se centró principalmente en el examen de la compatibilidad de dichas medidas con la prohibición de imponer restricciones a la libre prestación de servicios establecida en el artículo 56 TFUE.

³² Conclusiones del Abogado General Sr. Maciej Szpunar presentadas el 7 de julio de 2022, C-83/21, ECLI:EU:C:2022:545, apartado 33.

³³ Conclusiones del Abogado General Sr. Maciej Szpunar presentadas el 7 de julio de 2022, C-83/21, ECLI:EU:C:2022:545, apartado 34, donde el AG también hace referencia a precedentes sentencias del TJUE, como TJUE, como TJUE, sentencia de 3 de diciembre de 2020, Star Taxi App (C-62/19, EU:C:2020:980), apartados 64 a 66 y TJUE, sentencia de 12 de septiembre de 2019, VG Media (C-299/17, EU:C:2019:716), apartado 36.

³⁴ Conclusiones del Abogado General Sr. Maciej Szpunar presentadas el 7 de julio de 2022, C-83/21, ECLI:EU:C:2022:545, apartado 35.

³⁵ Además, discutiblemente, la medida en cuestión ha sido adoptada mediante un decreto-ley, que solo podría ser adoptado en caso de extraordinaria necesidad y urgencia, como requiere el artículo 77 de la Constitución italiana.

El Tribunal de Justicia recuerda preliminarmente que «los Estados miembros deben respetar el artículo 56 TFUE incluso en el marco de la adopción de una legislación como el régimen fiscal de 2017, pese a que este se refiera a los impuestos directos. Según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer tal competencia respetando el Derecho de la Unión»³⁶. En consecuencia, el Tribunal procede a examinar los tres tipos de obligaciones impuestas por el régimen fiscal italiano.

2.1.2. El artículo 56 TFUE y las obligaciones de información a la Administración tributaria.

La obligación de recabar y comunicar a la Administración tributaria información sobre los contratos celebrados a través de sus intermediarios, prevista por la normativa italiana, ha sido analizada desde el Abogado General y el TJUE. Ambos han considerado que no puede apreciarse infracción del artículo 56 TFUE³⁷.

En particular, el Tribunal ha considerado que la normativa es objetivamente aplicable a todos los intermediarios que operan en el sector de arrendamiento de corta duración, por lo que no puede apreciarse conflicto alguno, ya que la medida «no es discriminatoria y no atañe, como tal, a las condiciones de la prestación de servicios de intermediación, sino que únicamente obliga a los prestadores de servicios, una vez realizada dicha prestación, a conservar los datos a efectos de poder cobrar con exactitud a los propietarios afectados los impuestos relativos al arrendamiento»³⁸. Posibles efectos restrictivos parecen demasiado inciertos e indirectos.

El TJUE admite que, efectivamente, tal obligación puede ocasionar «costes adicionales» a los intermediarios, pero afirma que, especialmente en el caso de las plataformas digitales, esos datos ya se almacenan y digitalizan y, por tanto, el coste adicional «parece ser reducido».

La autora de este trabajo debe señalar que, respecto a esta obligación, parece difícil imaginar que el Abogado y los Jueces europeos hubieran llegado a una conclusión diferente. Esto se debe a que, mientras tanto, el legislador europeo, con el fin de perseguir los objetivos de transparencia antes mencionados y llevar a cabo una lucha más eficaz contra la evasión fiscal, ha adoptado la mencionada DAC7. Esta directiva está precisamente dirigida a «generalizar» las obligaciones de las plataformas digitales de transmitir informaciones

³⁶ TJUE, C-83/21, Sentencia de 22 de diciembre de 2022 ECLI:EU:C:2022:1018, apartado 41.

³⁷ Esta consideración está en línea con las argumentaciones derivadas del anterior asunto Airbnb Ireland contra Bélgica (C-674/20, sentencia de 27 de abril de 2022, ECLI:EU:2022:303).

³⁸ TJUE, C-83/21, Sentencia de 22 de diciembre de 2022 ECLI:EU:C:2022:10181018, apartado 44.

a las administraciones tributarias. Además, una conclusión diferente habría sido difícil a la luz de la más reciente propuesta de Reglamento de la UE sobre la recopilación y el intercambio de datos relativos a los servicios de alquiler de alojamiento a corto plazo³⁹, destinada a armonizar y simplificar el marco de referencia para el intercambio de datos específicamente en el ámbito de estos servicios – y que, como se ha mencionado, entretanto ha sido aprobada en abril 2024⁴⁰.

En cuanto a esta obligación y la decisión del TJUE, podrían plantearse varias objeciones que también afectan, en general, a la proporcionalidad de la medida y a su posible infracción del artículo 56 TFUE.

En primer lugar: ¿es verdad que el coste que deriva de esta obligación no afecta de alguna manera las plataformas que operan en Italia? Y, ¿cómo cuantificar jurídicamente la adecuación de un «coste» que, como dice el TJUE, «parece ser reducido»? En este punto, si bien esto puede ser cierto para plataformas de mayor tamaño, como Airbnb, puede no serlo tanto para plataformas más pequeñas, para las cuales un costo añadido podría inhibir su entrada en el mercado⁴¹.

Efectivamente la temática de los *costs for compliance* no es una novedad, ya que parece susceptible de tener un impacto negativo en los derechos económicos de las plataformas⁴², y, en consecuencia, afectar el artículo 56 TFUE y además el artículo 17 CDFUE. Esta cuestión, por otra parte, ya se señaló a la atención del TJUE en el asunto *SS SIA*⁴³. Allí, aunque el Tribunal no se pronunció sobre este aspecto, el Abogado General Bobek había enfatizado que la verdadera motivación del interés de la plataforma recurrente en activar el caso «podría estar relacionada con los costes de tal tarea. ¿Debe permitirse a las autoridades públicas que subcontraten efectivamente parte del ejercicio de la función pública, obligando a las empresas privadas a soportar los costes

³⁹ COM(2022) 571 *final* – Brussels, 7.11.2022 – Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la recogida y el intercambio de datos relativos a los servicios de alquiler de alojamientos de corta duración y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2018/1724.

⁴⁰ Reglamento (UE) 2024/1028 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de abril de 2024, sobre la recogida y el intercambio de datos relativos a los servicios de alquiler de alojamientos de corta duración y por el que se modifica el Reglamento (UE) 2018/1724.

⁴¹ J.M. Vasquez, *Airbnb (C-83/21). Compatibility of the Italian tax regime for short-term property rentals with EU law*, in *Highlights & Insights on European Taxation*, Issue 4, 2023

⁴² Véanse F. Desmyttere, *Fiscale nalevingskosten. Het eigendomsrecht en de vrijheid van ondernemerschap*, Wolters Kluwer, 2023; P. Baker, P. Pistone, K. Perrou, *Third-Party Liability for the Payment of Taxes and Their Fundamental Rights*, *World Tax Journal*, February 2023, pp. 85 ss.; J.M. Vasquez, S. De Raedt, A. Tomo, F. Nieto, P. Palma Cruz, A.L. Riccardi Sacchi, *Withholding Tax obligations and liabilities imposed on digital platforms to ensure the effective taxation of their sellers*, in *International Tax Studies (ITAXS – IBFD)*, Vol. 7, n. 2, 2024, pp. 1-80.

⁴³ TJUE, C-175/2020, sentencia de 24 de febrero de 2022, ECLI:EU:C:2022:124.

por desarrollar lo que constituye en esencia una misión de la Administración pública? Esta cuestión adquiere relevancia en los casos de transferencias de datos permanentes y a gran escala que supuestamente llevan a cabo empresas privadas por el bien común sin compensación alguna»⁴⁴. Esta preocupación parece clara también en el texto de la DAC7, donde puede leerse, en el considerando 37, que «La presente Directiva respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos, en particular, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. En particular, está dirigida a garantizar el pleno respeto del derecho a la protección de los datos personales y la libertad de empresa», confirmándose implícitamente que las obligaciones de información tienen el potencial de infringir derechos fundamentales, tanto de los contribuyentes (datos personales), como de las plataformas (libertad de empresa)⁴⁵.

En realidad, cabe señalar que no es cierto lo que plantea el TJUE sobre la circunstancia de que las plataformas ya disponen de todos los datos solicitados por la Administración tributaria. Los datos solicitados en virtud de la norma en cuestión podrían referirse también a información y datos adicionales (incluidos datos personales) que las plataformas no recogen habitualmente, como el código fiscal del usuario⁴⁶. Por tanto, no es cierto lo que plantea el TJUE sobre que las plataformas ya disponen de todos los datos que requiere la Administración tributaria. Esta circunstancia podría, efectivamente, afectar el trabajo de las plataformas e implicar costes adicionales. Además, esto podría acarrear dos otras consecuencias negativas: en primer lugar, posibles repercusiones negativas sobre los principios que regulan el tratamiento de datos personales (RGPD), con especial referencia al principio de minimización⁴⁷; en segundo lugar, las obligaciones de información podrían conducir a un nuevo agravamiento de lo que se ha definido como «capitalismo de la

⁴⁴ TJUE, C-175/2020, sentencia de 24 de febrero de 2022, ECLI:EU:C:2022:124, apartado 92. Sobre este, véanse precedentes reflexiones en A. Tomo, *La “forza centripeta” del diritto alla protezione dei dati personali: la Corte di giustizia sulla rilevanza in ambito tributario dei principi di proporzionalità, accountability e minimizzazione*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 2/2022, pp. 908 e ss.

⁴⁵ Hoy en día, la preocupación infringir la libertad de empresa parece, de la misma manera, evidente en el mencionado y más reciente Reglamento (UE) 2024/1028 sobre la recogida y el intercambio de datos relativos a los servicios de alquiler de alojamientos de corta duración, donde, en el considerando 10, puede leerse que sería necesario establecer un enfoque común de los procedimientos de registro a fin de «garantizar que las autoridades competentes obtengan la información y los datos que necesitan sin imponer cargas desproporcionadas a las plataformas en línea de alquiler de corta duración ni a los anfitriones».

⁴⁶ En particular, en Italia, a partir de este código alfanumérico es también notoriamente fácil remontarse a datos personales adicionales, como el lugar y la fecha de nacimiento.

⁴⁷ RGPD, artículo 5, apartado 1, letra c), que prevé que los datos personales deben ser “adecuados, pertinentes y limitados a lo necesario en relación con los fines para los que son tratados («minimización de datos»)”.

vigilancia»⁴⁸, ya que estas obligaciones paradójicamente autorizan a las plataformas a recoger, almacenar y transmitir una cantidad cada vez mayor de datos, incluidos datos personales⁴⁹.

2.1.3. *El Artículo 56 TFUE y la obligación de practicar una retención como agente retenedor.*

En cuanto a la obligación de practicar una retención como agente retenedor, tanto el Abogado General como el TJUE, remitiéndose a la anterior sentencia Airbnb/Bélgica, sostuvieron que el artículo 56 TFUE no se opone a dicha obligación, ya que las medidas cuyo «único efecto» es causar «costes adicionales» por la prestación de un servicio no entran en el ámbito de aplicación de esta prohibición. Así, aunque «este segundo tipo de obligaciones constituye para los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria una carga mucho mayor que una simple obligación de información», no se concluye «que tal carga sea mayor para los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria establecidos en un Estado miembro diferente de Italia que para las empresas que tengan un establecimiento en este Estado miembro».

El Tribunal ha sido entonces bastante *tranchant*, sin profundizar las relevantes consideraciones del Abogado General, quien señaló que las observaciones de Airbnb sobre la responsabilidad económica asociada a tal obligación tienen cierto fundamento. En particular, la plataforma había señalado que las «obligaciones que le incumben en virtud del régimen fiscal controvertido no se derivan de la imposición de su propia actividad, sino de la imposición de la actividad de sus clientes arrendadores», denunciando que la medida impugnada constituye una discriminación indirecta derivada del hecho de que «la práctica totalidad» de las plataformas digitales que operan en Italia, con especial referencia a aquellas a través de las cuales es posible efectuar el pago, y que, por tanto, deben practicar la retención, son residentes o están establecidas en otros Estados miembros. En consecuencia, «al imponer la obligación de practicar una retención fiscal únicamente a los intermediarios que intervienen en el pago de la renta, el legislador italiano ha discriminado a las plataformas no residentes, que normalmente intervienen en los pagos, frente a los intermediarios residentes, que, por lo general, no lo hacen». Aun así, el Abogado consideró que esta tesis es infundada. Concretamente, según el Abogado, la obligación de practicar una retención afecta exclusivamente a los intermediarios que intervienen en el pago de la renta, porque «difícilmente podría imponerse esa misma obligación a aquellos que no ofrecen ese servicio adicional». Además, quien escribe supone que la imposibilidad de

⁴⁸ S. Zuboff, *The Age of Surveillance Capitalism: The Fight for a Human Future at the New Frontier of Power*, 2019.

⁴⁹ A. Tomo, *Tax Information, Third Parties and GDPR: Legal Challenges and Hints from the Court Of Justice*, in *EC Tax Review*, n. 4/2023, pp. 152 e ss.

imponer tal obligación también a quienes no intervienen en el pago se deriva asimismo de otras consideraciones. En primer lugar, sólo cuando un intermediario interviene en el pago se está ante la típica situación (de «deudor») en la que el sustituto, asegurando una provisión previa, puede sin problemas garantizar el cumplimiento de su obligación de retención. Por consiguiente, una legislación que hubiera extendido esta obligación también a quienes no intervienen en el pago habría sido potencialmente contraria al principio de capacidad contributiva, *ex* artículo 53 de la Constitución italiana.

Por otra parte, el Abogado General también observa que «en mi opinión, el elemento más importante es que la decisión del intermediario de prestar ese servicio no es accidental, sino que, por el contrario, responde a preocupaciones análogas a las que llevaron al legislador italiano a adoptar el régimen fiscal controvertido». En efecto, de este modo el intermediario «crea las condiciones de seguridad necesarias para el desarrollo del sector de los arrendamientos inmobiliarios de corta duración por particulares». Y, dado que esa inseguridad también caracteriza la actividad conexas de la Administración tributaria, el Abogado General considera que es «perfectamente coherente imponer la obligación de practicar una retención fiscal a los intermediarios que intervienen en el pago de la renta por las mismas razones que aquellas por las que estos ofrecen ese servicio».

Por lo tanto, tal obligación no parece constituir una discriminación, pero podría considerarse un obstáculo a la libre prestación de servicios. En efecto, los intermediarios ya no solo desempeñarán el papel de simples intermediarios «entre los arrendadores y los arrendatarios, sino también entre los arrendadores y las autoridades tributarias». Esta circunstancia implica que las plataformas asumirán una «mayor responsabilidad económica, por un lado, frente a Hacienda en lo que concierne al pago exacto del impuesto adeudado y, por otro lado, frente a los arrendadores, que tendrán derecho a considerarse liberados de sus obligaciones fiscales a raíz de la retención practicada por los intermediarios». Por lo tanto, debido al riesgo financiero asociado, esta obligación constituye un riesgo adicional que no existiría en ausencia de la obligación de retención a cuenta. No obstante, el Abogado afirma que dicho obstáculo está «plenamente justificado», ya que la necesidad de garantizar una recaudación efectiva y de luchar contra la evasión fiscal constituye «una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a una libertad del mercado interior»⁵⁰. Además, en lo que respecta a la proporcionalidad de la medida, también es evidente que esta «permite luchar eficazmente contra la evasión fiscal al imponer a un operador que no está interesado a título personal en eludir el impuesto la responsabilidad de ingresárselo a la Administración tributaria»⁵¹.

⁵⁰ A este fin, el Abogado también hace referencia a TJUE, sentencia de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros (C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134).

⁵¹ Efectivamente, esta es, como antes mencionado, la *ratio* principal a la base de la institución de las medidas de retención y responsabilidad fiscal (*supra* n. 6). Se hace

El Tribunal de Justicia llegó a las mismas conclusiones considerando, brevemente, un aspecto diferente. Aun señalando que la obligación de practicar la retención a cuenta constituye «una carga mucho mayor que una simple obligación de información, aun cuando únicamente sea por la responsabilidad económica que genera no solo frente al Estado de imposición, sino también frente a los clientes», declaró que no parece, «sin perjuicio de la apreciación del órgano jurisdiccional remitente, que tal carga sea mayor para los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria establecidos en un Estado miembro diferente de Italia que para las empresas que tengan un establecimiento en este Estado miembro, aunque su denominación sea distinta». Aunque tal conclusión pudiera parecer incierta, en opinión de la autora de este trabajo, no sería de extrañar que la confirmación ofrecida por la sentencia a la obligación de actuar como sustituto fiscal pudiera estimular el interés de otros legisladores nacionales, o incluso del propio legislador europeo, para introducir de una medida similar, ciertamente atractiva desde una perspectiva de perseguimiento de intereses públicos.

2.1.4. *El Artículo 56 TFUE y la incompatibilidad de la obligación de elegir un representante fiscal.*

En lo que respecta a la obligación de los intermediarios no residentes y no establecidos en Italia de designar a un representante fiscal en dicho país, y su incompatibilidad con el artículo 56 TFUE, el Abogado General declaró que el argumento presentado por Airbnb «no me convence». Esto se debe a que «los no residentes no se encuentran siempre en la misma situación que los residentes, lo cual puede justificar una diferencia de trato que no da lugar a una discriminación»⁵². Sin embargo, recordando lo que el Tribunal ha establecido en sentencias anteriores⁵³, tuvo que concluir que esta obligación

constar, aunque sea brevemente, que las observaciones de la recurrente ante el Tribunal Administrativo Regional sobre el hecho de que la retención a cuenta podría haber discriminado su modelo de negocio —atribuyendo, por otra parte, a los intermediarios que no intervienen en el pago una ventaja competitiva indebida— no pudieron ser compartidas, debido a que los usuarios se verían seducidos por la «posibilidad de tributar por las rentas del alquiler en el período impositivo siguiente a aquel en que se percibe efectivamente el alquiler, en lugar de estar sujetos a retención a cuenta». Y es que, como es bien sabido, el riesgo de una posible y similar «discriminación» (unido a las necesidades recaudatorias) llevó, ya durante la reforma de los años 70, al legislador italiano a prever, paralelamente, la institución de anticipos fiscales, a pagar ya durante la vigencia del período impositivo.

⁵² Sobre este aspecto, el AG hace un parangón con la «situación de los contribuyentes residentes y no residentes, en particular, la sentencia de 14 de diciembre de 2006, *Denkavit Internationaal y Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783), apartados 23 a 25. Esa misma lógica puede aplicarse, en mi opinión, a las personas que, sin ser contribuyentes, son no obstante responsables de abonar un impuesto a Hacienda».

⁵³ TJUE, Comisión c. España, C-678/11, sentencia de 11 de diciembre de 2014, ECLI:EU:C:2014:2434, en la que el Tribunal se refirió también a la sentencia *Comi-*

constituye efectivamente una restricción desproporcionada a la libre prestación de servicios, y por lo tanto es contraria al artículo 56 TFUE.

El TJUE consideró que es indiscutible que la obligación de designar a un representante fiscal obliga «a soportar en la práctica el coste de la retribución del representante». Esto constituye «para estos operadores un obstáculo que puede disuadirlos de efectuar servicios de intermediación inmobiliaria en Italia». En consecuencia, el Tribunal de Justicia afirma que la medida constituye una restricción que está prohibida, en principio, por el artículo 56 TFUE. A continuación, examina si tal restricción puede estar justificada por la persecución de razones imperiosas de interés general.

En primer lugar, el Tribunal explica que la *ratio* de la medida es «la lucha contra la evasión fiscal en el sector de los arrendamientos de corta duración, que, según indica el órgano jurisdiccional remitente, presenta un “tipo estructuralmente elevado de evasión fiscal”». Luego, como declarado en su propio precedente⁵⁴, el Tribunal de Justicia recuerda que las exigencias de lucha contra el fraude fiscal y de garantía de la eficacia de la recaudación fiscal pueden invocarse para justificar una restricción al ejercicio de las cuatro libertades fundamentales de la Unión Europea. Por tanto, dicha medida persigue un objetivo legítimo compatible con el TFUE y está justificada por razones imperiosas de interés general, constituyendo una «razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a la libre prestación de servicios».

Al examinar si la medida no iba más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo, aunque legítimo, perseguido, el Tribunal concluyó que la medida no puede superar el examen de proporcionalidad. Resulta curioso que, en lugar de llegar a esta conclusión remitiéndose simplemente a sus propios precedentes, el Tribunal considerara que la medida no era proporcionada en la medida en que imponía dicha obligación a todos los intermediarios indistintamente, «sin que se distinga en función, por ejemplo, del volumen de ingresos fiscales recaudado o susceptible de ser recaudado anualmente por cuenta de la Hacienda Pública por dichos prestadores de servicios». A juicio del Tribunal de Justicia, «no parece que el control del cumplimiento de las obligaciones que incumben a los prestadores de servicios de que se trata en calidad de responsables del impuesto no pueda garantizarse por medios que incurran en una menor contradicción con el artículo 56 TFUE que el nombramiento de un representante fiscal residente en Italia».

Tal conclusión es sustancialmente razonable, aunque sigue siendo discutible que no se especifique qué debe entenderse por “volumen de ingresos fiscales” y cómo, además, una diferenciación sobre este punto no podría ser potencialmente discriminatoria. En cualquier caso, se ha señalado el “miedo”

sión/Bélgica, C-522/04, de 5 de julio de 2007, ECLI:EU:C:2007:405

⁵⁴ TJUE, Comisión c. España, C-678/11, sentencia de 11 de diciembre de 2014, ECLI:EU:C:2014:2434.

de que esta tercera obligación medida italiana, rechazada por el TJUE, pudiera llevar a las plataformas establecidas a «abandonar» su establecimiento permanente para no tener que cumplir con la obligación de operar la retención como agente retenedor⁵⁵. Sin embargo, este temor parece haberse superado por la decisión posterior del Consejo de Estado italiano, que se analizará en el apartado siguiente.

3. CUESTIONES PENDIENTES Y LA SUCESIVA INTERVENCIÓN DEL CONSEJO DE ESTADO ITALIANO

A la luz de las conclusiones a las que ha llegado el Tribunal, así como de los argumentos esgrimidos por el Abogado General, parece posible plantear algunas reflexiones enfocadas en destacar algunas cuestiones que siguen abiertas y que se refieren principalmente a la incidencia de dicha medida en los derechos fundamentales de las plataformas y de los usuarios/contribuyentes. Todo esto, además, tras la más reciente intervención del Consejo de Estado italiano, al cual se remitió la cuestión a raíz de la sentencia del TJUE⁵⁶.

El Consejo de Estado ha confirmado sustancialmente la decisión de los jueces europeos, afirmando, en lo que respecta a este trabajo, como sobre la primera y segunda obligaciones, la sentencia del TJUE no deja margen de apreciación al tribunal *a quo*. Tampoco el Consejo de Estado tuvo amplio margen de apreciación ni pudo cuestionar la decisión respecto a la tercera obligación, considerada incompatible con el artículo 56 TFUE⁵⁷.

Así, el Consejo de Estado inaplicó, por ser contrario al Derecho de la UE, el artículo 4, apartado 5-bis, segunda frase, del d.l. 50/2017, y estimó parcialmente el recurso de Airbnb. En consecuencia, anuló parcialmente el acto administrativo recurrido en lo referente a todos los pasajes en los que se menciona la figura del “representante fiscal”.

Aunque Airbnb alegó que la incompatibilidad con el artículo 56 TFUE de la obligación de nombrar un representante fiscal implicaba que todo el régimen fiscal italiano en cuestión no podía aplicarse a los intermediarios no residentes en Italia o establecidos en otros Estados miembros (como la propia Airbnb), el Consejo de Estado afirmó que esta tesis, aunque sugerien-

⁵⁵ A. Tomo, La Corte di Giustizia UE sul “caso Airbnb” Italia: riflessioni in merito al (progressivo) coinvolgimento delle piattaforme digitali nell’alveo dei soggetti dell’obbligazione tributaria, in *Rivista Telematica di diritto tributario*, n. 2/2023, pp. 1021-1035.

⁵⁶ Consejo de Estado italiano, sentencia del 24 de Octubre 2023, n. 9188.

⁵⁷ Literalmente el Consejo de Estado, apartado 17.2.1, afirma que «*questo Giudice, quale Autorità giurisdizionale nazionale a qua, non resta che prendere atto del dictum della Corte senza poter svolgere alcun ulteriore sindacato (né, a fortiori, alcuna critica alla relativa motivazione): ciò costituisce un preciso ed inderogabile dovere, corollario del principio del primato del diritto dell’Unione, più volte affermato dalla Corte*».

temente argumentada, no era convincente. Esto se debe a que parece carecer de fundamento el planteamiento de Airbnb según el cual, para cumplir con la segunda obligación de retención, la única alternativa a la designación de un representante fiscal en Italia sería la asunción por el intermediario de la condición de *sostituto d'imposta*, capacidad que, sin embargo, la recurrente no podía asumir estructuralmente, ya que es un operador no residente ni establecido en Italia. Por el contrario, el Consejo de Estado afirmó que la segunda obligación sigue siendo posible, incluso con la supresión de la tercera obligación de designar un representante fiscal en Italia para los intermediarios no establecidos. Esto es posible porque la Administración tributaria puede perfectamente dirigir sus reclamaciones fiscales directamente a la sociedad no establecida, aprovechando, si es necesario, los procedimientos de cooperación entre las autoridades fiscales previstos por el Derecho europeo y, eventualmente, por el Derecho internacional convencional. Según el Consejo de Estado, esto no crea ningún problema, ya que la suma que debe pagarse a Hacienda está, en parte, a disposición del intermediario no establecido que, debido a una elección empresarial específica, ha intervenido en el pago.

A la luz de los argumentos anteriores, puede considerarse que la legislación italiana permite vislumbrar algunas luces parciales para la posición de los usuarios/contribuyentes y, en cambio, sombras para la de las plataformas y, parcialmente, para la protección de los datos de los contribuyentes.

Las luces, aunque parciales, se refieren principalmente a la simplificación de las obligaciones fiscales que se derivaría para los contribuyentes y, en términos más generales, para los actores implicados. En efecto, en lo que respecta a la imposición directa de los alquileres, la intervención de los intermediarios (*recte*, las plataformas) como sustitutos fiscales puede resultar especialmente ventajosa para los contribuyentes que hayan optado por el régimen sustitutivo del "*cedolare secca*". En tal caso, los contribuyentes a los que la plataforma pagará el alquiler, ya neto de la retención a cuenta aplicada, no tendrán ninguna carga tributaria adicional. Cuando, por el contrario, el contribuyente no opte por el régimen de "*cedolare secca*", la retención practicarán a cuenta y el contribuyente no quedará liberado de las obligaciones tributarias relativas a la percepción de dichos rendimientos⁵⁸.

⁵⁸ Aunque, como se ha señalado, la disposición que se refiere a la tasa turística no fue objeto de la sentencia objeto de revisión, parece sin embargo interesante señalar que la situación es parcialmente diferente. Aquí, el sujeto pasivo/contribuyente es el turista, por tanto, alguien que no es residente en el municipio y sobre el que recae únicamente la obligación de pago del impuesto, sin ninguna carga formal adicional. Por lo tanto, para estos contribuyentes, una posible ventaja derivada de la intervención de la plataforma (que es responsable solidario) parece derivar exclusivamente del hecho de que en este caso el pago del impuesto puede realizarse digitalmente, mientras que, si el pago se realiza in situ, esto podría ser requerido por el anfitrión en efectivo, a la luz de lo que todavía exigen algunas normativas municipales. Además, una posible ventaja sería configurable para los gestores de los alojamientos en la tasa turística, ya

La posición de los intermediarios, especialmente de las plataformas digitales, parece más problemática. La oportunidad que ofrece una mayor implicación de las plataformas en términos de lucha contra la evasión y el afloramiento de la “clandestinidad” es innegable. Esto se desprende también de los acontecimientos más recientes en las noticias de la prensa italiana, de las cuales se deduce que, gracias a esta medida, la *Guardia di Finanza* ha descubierto numerosos propietarios de inmuebles alquilados que no declaraban en absoluto los ingresos percibidos por dicha actividad⁵⁹. Sin embargo, la necesidad de garantizar la recaudación de un impuesto y la lucha contra la evasión fiscal pueden constituir razones imperiosas de interés general capaces de justificar medidas, como las controvertidas, que restrinjan la libre prestación de servicios. No obstante, no puede olvidarse que tales medidas deben respetar el principio de proporcionalidad. En ese sentido, las primeras dudas podrían plantearse también respecto de la medida “menos invasiva” de entre las que examina el Tribunal, relativa a las meras obligaciones de información, especialmente a la luz de las recientes iniciativas adoptadas en materia de intercambio automático de información en el contexto europeo. En efecto, como se ha mencionado anteriormente, parece difícil imaginar que el Tribunal de Justicia pudiera haber llegado a una conclusión diferente, dado que el panorama nacional, europeo e internacional ha experimentado una importante evolución. Recientemente, el legislador europeo, con el fin de perseguir objetivos bien conocidos de transparencia y llevar a cabo una lucha más eficaz contra la evasión fiscal, ha adoptado, también basándose en el impulso procedente del panorama internacional, la denominada DAC7⁶⁰.

Se ha argumentado que es difícilmente aceptable considerar proporcionada la medida simplemente porque el coste relevante que las plataformas tienen que soportar “parece pequeño”. La ausencia de retribución por la actividad desarrollada desde los intermediarios parece que puede incidir negativamente en sus derechos económicos. Aunque son conocidos los problemas, de trascendencia internacional, relativos a la justicia tributaria por los cuales las *big techs* no contribuyen en la misma medida que las empresas que operan en la economía real, ello no puede considerarse una justificación adecuada para exigirles que soporten costes como “colaboradores” de la Administración, encargados de una actividad de recogida de datos que la Administración externaliza cada vez más a terceros (privados). La misma cuestión afecta

que, cuando el pago se realiza a través de ellas, pueden crear fácilmente una provisión previa.

⁵⁹ A. Mincuzzi, *Il Fisco contesta a Airbnb 500 milioni di tasse non versate*, in *Il Sole24Ore Plus*, 11 agosto 2023

⁶⁰ Además, como se ha mencionado, el legislador europeo sigue persiguiendo los objetivos de transparencia con el más reciente Reglamento (UE) 2024/1028 sobre la recogida y el intercambio de datos relativos a los servicios de alquiler de alojamientos de corta duración. Este Reglamento ha sido adoptado en abril de 2024, por lo tanto después de la adopción de la sentencia analizada, cuando todavía ya estaba pendiente la propuesta de dicho Reglamento (COM(2022) 571 *final* – Brussels, 7.11.2022).

también a la intervención de intermediarios en el contexto del denominado DAC6⁶¹ y, como se ha mencionado anteriormente, ya fue planteada ante el TJUE en el asunto *SS SIA*, en el que el Abogado General Bobek preguntaba: «¿Debe permitirse a las autoridades públicas que subcontraten efectivamente parte del ejercicio de la función pública, obligando a las empresas privadas a soportar los costes por desarrollar lo que constituye en esencia una misión de la Administración pública?»⁶².

Además, puede considerarse que, en realidad, los datos exigidos por la legislación italiana también podrían referirse a información adicional no recogida normalmente por las plataformas, como el código fiscal del usuario, a partir del cual también podría rastrearse información no necesaria para luchar contra la evasión fiscal, como el lugar y la fecha de nacimiento. Esto podría acarrear dos consecuencias negativas: por una parte, tal disposición podría entrar en conflicto con los principios que rigen el tratamiento de datos personales, en particular con el principio de minimización (artículo 5, apartado 1, c), del RGPD); por otra parte, tales obligaciones de información podrían conducir a un agravamiento del llamado “capitalismo de la vigilancia” al autorizar paradójicamente a las plataformas a recoger una cantidad cada vez mayor de datos, incluidos datos personales, de los usuarios⁶³.

Otras dudas sobre la proporcionalidad de las medidas italianas se refieren a la segunda obligación, relativa a la retención del impuesto en calidad de agente retenedor. De la sentencia del Tribunal de Justicia se desprende que la obligación de practicar la retención constituye efectivamente una carga mucho mayor que una simple obligación de información, aunque sólo sea por la responsabilidad financiera que conlleva. Considerando que hoy en día también el Consejo de Estado remitente ha confirmado esta posición, no sería sorprendente que otros legisladores nacionales se vieran “seducidos” por la posibilidad de introducir una medida de este tipo. Además, como se anticipó, el temor de que la sentencia pudiera llevar a las plataformas establecidas a abandonar su establecimiento permanente para no tener que cumplir con

⁶¹ Sobre este aspecto también se han planteado casos al Tribunal de Justicia, como el caso TJUE, C-694/20, sentencia 8 diciembre 2022, ECLI:EU:C:2022:963. Para algunos comentarios véase S. De Raedt, A. Tomo, *Intermediaries' information and fundamental rights: the Court of Justice on the difficult balance between reporting obligations under DAC6 and Private Life in a democratic society*, forthcoming in *Tijdschrift voor fiscaal recht*; M. Gregg, *Shades of Transparency: DAC6 and the Client-Attorney Privilege*, *EC Tax Review*, 2, 2023, 70; M. Papis-Almansa, *The End Does Not Justify the Means: On How the Secondary EU Law Infringes the Primary EU Law in the Light of the Recent Judgments of the CJEU*, *Intertax*, Vol. 51, n. 8-9., 612.

⁶² Abogado General Bobek, C-175/2020, Conclusiones presentadas el 2 de septiembre de 2021, ECLI:EU:C:2021:690. Sobre este aspecto véase. A. Tomo, *La “forza centripeta” del diritto alla protezione dei dati personali...cit.*

⁶³ A. Tomo, “*Tax Information, Third Parties and GDPR: Legal Challenges and Hints from the Court of Justice*”, cit.

la obligación de operar la retención como agente retenedor, parece ahora superado por la decisión posterior del Consejo de Estado italiano.

En general, puede considerarse que el análisis efectuado por el TJUE (y, en consecuencia, por el Consejo de Estado) carece de una reflexión adecuada sobre la proporcionalidad de las medidas en cuestión cuando se consideran acumulativamente. Esto, además, a la luz de lo que ya señaló la AGCM en 2017. En cualquier caso, sobre la base del ya conocido valor económico de los datos, reconocido como “contraprestación” tanto por la jurisprudencia⁶⁴ como por el legislador europeo⁶⁵, y ante el temor de que la necesidad de luchar contra la evasión fiscal esté avalando una recogida de datos cada vez más omnipresente por parte de las plataformas digitales, la pregunta que cabe formular provocativamente (esperando una respuesta negativa) es: ¿será posible “compensar” los riesgos para los derechos patrimoniales de las plataformas ofreciéndoles, como “contraprestación” por la actividad desarrollada, los mayores datos que están obligadas (o autorizadas) a recoger?

CONCLUSIÓN

El legislador italiano, aprovechando el potencial que ofrece la intermediación (especialmente a través) de las plataformas digitales, ha adoptado una disciplina fiscal sobre los alquileres de corto plazo, principalmente destinada a combatir la evasión fiscal en el sector turístico italiano. Esta medida legislativa ha superado casi en su totalidad el escrutinio del Tribunal de Justicia, que solo ha rechazado la obligación de que los intermediarios no residentes y no establecidos designen a un representante fiscal en Italia.

Esta decisión ha sido recientemente confirmada por el Consejo de Estado italiano, juez *a quo* al que se ha remitido la cuestión, y que también ha ratificado que, aunque el TJUE ha declarado incompatible con el artículo 56 TFUE de la obligación de nombrar un representante fiscal, las obligaciones de enviar información a la Administración tributaria y de retener el pago siguen siendo posibles, aunque con la supresión de la (tercera) obligación de designar un representante fiscal en Italia por parte de los intermediarios no establecidos.

A la luz de las conclusiones del TJUE, así como de los argumentos esgrimidos por el Abogado General y posteriormente por el Consejo de Estado italiano, este trabajo plantea algunas reflexiones enfocadas a resaltar cuestiones que siguen abiertas, principalmente en lo referente a la incidencia de estas medidas sobre los derechos fundamentales de las plataformas y de los usuarios/contribuyentes. De hecho, se ha argumentado por qué la legislación italiana permite vislumbrar algunas luces tímidas y parciales para

⁶⁴ Tar Lazio, sentencias núm. 260 y 261/2020; Consejo de Estado, sentencia 29 de marzo de 2021, núm. 2631.

⁶⁵ Directiva UE 2019/770, de 20 de mayo de 2019.

la posición de los usuarios/contribuyentes, mientras que arroja sombras sobre la de las plataformas y, en parte, sobre la protección de los datos de los contribuyentes.

En general, se señala que parece faltar una reflexión adecuada sobre la proporcionalidad de las medidas en cuestión cuando se consideran acumulativamente. Esto es especialmente relevante en un contexto en el que se debería asegurar la libre circulación de los servicios.

La falta de un análisis adecuado de proporcionalidad podría no solo afectar a los intermediarios (con especial referencia a las plataformas), pero también a los usuarios, ya que es posible imaginar que, como consecuencia, se asistirá a una reducción en la oferta de servicios o un aumento en los precios como resultado de los costos adicionales que las plataformas deben soportar. Una evaluación meticulosa de la proporcionalidad sería esencial para garantizar que las medidas adoptadas no solo sean efectivas en la lucha contra la evasión fiscal, sino que también respeten los derechos fundamentales de todas las partes implicadas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Baker P., Pistone P., Perrou K., *Third-Party Liability for the Payment of Taxes and Their Fundamental Rights*, World Tax Journal, February 2023, pp. 85 ss.
- Balaguer Callejón F., *Crisis económica y crisis constitucional en Europa*, in *Revista Española de Derecho Constitucional*, n. 98/2013.
- Basilavecchia M., *Sostituzione tributaria*, in *Digesto commentato*, Torino, 1997.
- Bilancia P., *Il governo dell'economia tra stati e processi di integrazione europea*, in *Rivista AIC*, 2014, 3, pp. 2 e ss.
- Caraccioli I., "Lista Falciani" e "Panama Papers": esiste una gerarchia tra le norme costituzionali?, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 4/2016, pp. 50 e ss.
- Coppa D., *Responsabile d'imposta*, in *Dig. comm.*, vol. XII, Torino, 1996.
- D'Ayala Valva F., *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la lista Falciani*, in *Rivista di diritto tributario*, n. 2/2011, pp. 402 e ss.
- De Raedt S., Tomo A., *Intermediaries' information and fundamental rights: the Court of Justice on the difficult balance between reporting obligations under Dac6 and Private Life in a democratic society*, forthcoming in *Tijdschrift voor fiscaal rech.*
- Desmyttere F., *Fiscale nalevingskosten. Het eigendomsrecht en de vrijheid van ondernemerschap*, Wolters Kluwer, 2023.
- Dorigo S., *Sharing economy e imposta sui servizi digitali: le piattaforme per affitti brevi*, in *Corriere tributario*, n. 6/2020, p. 607 que afirma textualmente como el «*business degli affitti brevi si è sviluppato allontanandosi rapidamente dallo schema iniziale della condivisione privata e altruistica, per trasformarsi in una vera e propria attività a scopi lucrativi*».
- Falciani H., Mincuzzi A., *La cassaforte degli evasori. La verità dell'uomo che ha svelato i segreti dei paradisi fiscali*, Milano, 2015.
- Fantozzi A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968.
- García Roca J., Martínez Lago M.A., *El impacto de la crisis económica en nuestras dos constituciones*, in *Documentación Administrativa: Nueva Época*, n. 1/2014.
- Greggi M., *Shades of Transparency: DAC6 and the Client-Attorney Privilege*, EC Tax Review, 2, 2023, 70.

- Marcheselli A., “Lista Falciani”: le prove illecite sono utilizzabili nell’accertamento tributario?, in *Corriere tributario*, n. 47/2011, pp. 3910 e ss.
- Melis G., Raisi F., Crisi e fiscalità, in G. Palmieri (a cura di), *Oltre la pandemia. Società, salute, economia e regole nell’era post Covid-19*, Vol. II, Napoli, 2020, pp. 1371 e ss.
- Mincuzzi A., *Il Fisco contesta a Airbnb 500 milioni di tasse non versate*, in *Il Sole24Ore Plus*, 11 agosto 2023.
- Papa A., *Il diritto dell’informazione e della comunicazione nell’era digitale*, II Edizione, Torino, 2021.
- Papis-Almansa M., The End Does Not Justify the Means: On How the Secondary EU Law Infringes the Primary EU Law in the Light of the Recent Judgments of the CJEU, *Intertax*, Vol. 51, n. 8-9, 612.
- Parlato A., *Il responsabile d’imposta*, Milano, 1963; A. Fedele, *La solidarietà fra i più soggetti coinvolti nel prelievo in AA.VV., La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, vol. III, Milano, 1986.
- Parlato A., Sostituzione tributaria, in *Enciclopedia Giuridica*, XXXI, Roma, 1994.
- Pistone P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2022.
- Salanitro G., *Due recenti interventi della Cassazione in tema di notaio e imposta di registro*, in questa Rivista, 18 settembre 2019.
- Tomo A., *L’imposta di soggiorno tra opportunità di rilancio del turismo e il problematico ruolo degli albergatori: luci e ombre della nuova disciplina*, in *Giurisprudenza delle Imposte*, n. 1/2020, pp. 58 ss.
- Tomo A., *La “forza centripeta” del diritto alla protezione dei dati personali: la Corte di giustizia sulla rilevanza in ambito tributario dei principi di proporzionalità, accountability e minimizzazione*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 2/2022, pp. 908 e ss.
- Tomo A., La Corte di Giustizia UE sul “caso Airbnb” Italia: riflessioni in merito al (progressivo) coinvolgimento delle piattaforme digitali nell’alveo dei soggetti dell’obbligazione tributaria, in *Rivista Telematica di diritto tributario*, n. 2/2023, pp. 1021-1035.
- Tomo A., *Tax Information, Third Parties and GDPR: Legal Challenges and Hints from the Court Of Justice*, in *EC Tax Review*, n. 4/2023, pp. 152 e ss.
- Ukmar A., Del sostituto d’imposta, in *Diritto e pratica tributaria*, 1940, pp. 111 e ss.
- Vasquez J.M., *Airbnb (C-83/21). Compatibility of the Italian tax regime for short-term property rentals with EU law*, in *Highlights & Insights on European Taxation*, Issue 4, 2023.
- Vasquez J.M., De Raedt S., Tomo A., Nieto F., Palma Cruz P., Riccardi Sacchi A.L., *Withholding Tax obligations and liabilities imposed on digital platforms to ensure the effective taxation of their sellers*, in *International Tax Studies (ITAXS – IBFD)*, Vol. 7, n. 2, 2024, pp. 1-80.
- Zuboff S., *The Age of Surveillance Capitalism: The Fight for a Human Future at the New Frontier of Power*, 2019.

