

Pubblicato il 18/02/2019

N. 02207/2019 REG.PROV.COLL.
N. 08819/2017 REG.RIC.



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio

(Sezione Seconda Ter)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 8819 del 2017, integrato da motivi aggiunti, proposto da:

Airbnb Ireland Unlimited Company, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentato e difeso dagli avvocati Marcello Clarich, Angelo Raffaele Cassano, Sabrina Borocci, con domicilio eletto presso lo studio Marcello Clarich in Roma, viale Liegi 32;

Airbnb Payments Uk Limited, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentato e difeso dagli avvocati Marcello Clarich, Angelo Raffaele Cassano, con domicilio eletto presso lo studio Marcello Clarich in Roma, viale Liegi 32;

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12;

nei confronti

Presidenza del Consiglio dei Ministri, Ministero dell'Economia e delle Finanze, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentati e difesi per legge dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12;

Renting Services Group S.r.l.s, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentato e difeso dall'avvocato Riccardo Salmeri, con domicilio eletto presso il suo studio in Milano, corso XXII Marzo 4;

e con l'intervento di

ad opponendum:

Federazione delle Associazioni Italiane Alberghi e Turismo “Federalberghi, in persona del legale rappresentante p.t., rappresentato e difeso dagli avvocati Edoardo Gambaro, Francesco Mazzocchi, Antonio Papi Rossi, Nicola Ferrante, Andrea Manzi, con domicilio eletto presso lo studio Andrea Manzi in Roma, via Federico Confalonieri n. 5;

per l'annullamento,

previa disapplicazione dell'art. 4 del d.l. n. 50/2017 e previo, se del caso, deferimento delle dedotte questioni pregiudiziali ex art. 267 TFUE,

- del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 132395/2017 del 12 luglio 2017, pubblicato in pari data sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, 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;

(impugnato con il ricorso originario)

- della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E del 12 ottobre 2017, recante Regime fiscale delle locazioni brevi ex Art. 4 DL 24 aprile 2017 n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017 n. 96; *(impugnata con il ricorso per motivi aggiunti)*;

- di ogni ulteriore atto connesso, presupposto e conseguente.

Visti il ricorso, i motivi aggiunti e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio di Agenzia delle Entrate e di Presidenza del Consiglio dei Ministri e di Ministero dell'Economia e delle Finanze e di Renting Services Group S.r.l.s;

Viste le memorie difensive;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 17 ottobre 2018 la dott.ssa Maria Laura Maddalena e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;
Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO e DIRITTO

1. L'odierno ricorso concerne il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che ha dato attuazione al regime fiscale introdotto per le locazioni brevi dall'art. 4, commi 4, 5 e 5-bis del d.l. 24 aprile 2017, n. 50 (convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96).

Tale normativa ha previsto l'obbligo per società come Airbnb, che gestiscono portali telematici preordinati a mettere in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, di operare una ritenuta del 21% sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento, da versare poi al Fisco.

La normativa, inoltre, prevede che chi svolge attività di intermediazione immobiliare o gestisce portali telematici, se residente in Italia o ivi avente una stabile organizzazione, dovrà operare come sostituto d'imposta. Nel caso in cui il medesimo soggetto non risieda in Italia e sia riconosciuto privo di una stabile organizzazione, lo stesso sarà tenuto a nominare un rappresentante fiscale per adempiere agli obblighi fiscali in qualità non già di sostituto d'imposta, bensì di responsabile d'imposta (art. 4, commi 5 e 5-bis, d.l. n. 50/2017).

Il soggetto che gestisce il portale telematico sarà tenuto a raccogliere e trasmettere all'Agenzia delle entrate tutti i dati relativi ai contratti di locazione breve conclusi per il loro tramite (art. 4, comma 4, d.l. n. 50/2017).

Il Direttore dell'Agenzia delle entrate ha adottato il provvedimento n.132395/2017, attuativo delle disposizioni legislative sopra richiamate, impugnato nel presente giudizio.

2.1. Come si legge nell'atto di ricorso, Airbnb è stata fondata nel 2008, con lo scopo di gestire un portale telematico mettendo in contatto le persone che ricercano immobili.

Lo stesso portale fa capo, per l'Europa, alla ricorrente società di diritto irlandese Airbnb Ireland Unlimited Company, che presta i servizi in esame anche attraverso l'ausilio tecnico della società collegata Airbnb Payments UK Limited (per alcuni aspetti connessi alla gestione dei pagamenti).

Entrambe queste ultime società hanno proposto il presente ricorso.

Parte ricorrente premette che la presente controversia, pur coinvolgendo la materia tributaria, rientra nella giurisdizione del giudice amministrativo. Il ricorso ha infatti ad oggetto un atto amministrativo a contenuto generale, la cui cognizione esula dalla giurisdizione delle commissioni tributarie, il cui potere di annullamento riguarda soltanto gli atti indicati tassativamente dall'art. 19, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (lett. a)-i)) o a questi assimilabili, e non si estende agli atti amministrativi generali, dei quali l'art. 7 dello stesso d.lgs. n. 346/1992 consente soltanto la disapplicazione, ferma restando l'impugnabilità degli stessi dinanzi al giudice amministrativo.

Tanto premesso, parte ricorrente ha dedotto le seguenti doglienze:

I. Sull'omessa disapplicazione dell'art. 4 del d.l. 50/2017 quale atto normativo in contrasto con la direttiva 1535/2015/UE per omessa previa comunicazione alla Commissione europea dell'introduzione di regole tecniche nella società dell'informazione: violazione e falsa applicazione degli artt. 4, 5 ss. della direttiva 1535/2015/UE,

dell'art. 8 della direttiva 98/34/CE, dell'art. 56 TFUE, del principio di inopponibilità delle regole tecniche non notificate e del principio della libera prestazione di servizi all'interno dell'Unione, eccesso di potere in tutte le figure sintomatiche e in particolare travisamento in diritto, irragionevolezza, illogicità, difetto di istruttoria.

L'art. 5 della direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 settembre 2015, n. 1535 prevede una procedura d'informazione nel settore delle regolamentazioni tecniche e delle regole relative ai servizi della società dell'informazione.

L'omessa previa notificazione alla Commissione europea di emanande regole tecniche dei servizi della società dell'informazione determina automaticamente l'inopponibilità delle regole medesime (cfr. *ex multis* Corte di Giustizia UE, sez. VI, sent. 1° febbraio 2017, causa C144/16; Corte giustizia UE, sez. I, sent. 4 febbraio 2016, n. 336, causa C-336/14; Cass. Pen. Sez. III, sent. 25 febbraio 2016, n. 23678).

Pertanto, ad avviso di parte ricorrente, l'amministrazione resistente avrebbe dovuto disapplicare il decreto legislativo n. 50/2017 ed astenersi dal dare alcuna attuazione alle misure tecniche qui in rilievo, e tale omessa disapplicazione costituisce motivo di annullamento del provvedimento impugnato, per violazione di legge e travisamento in diritto.

In subordine, parte ricorrente ha chiesto di sollevare, ai sensi dell'art. 267 del Trattato UE, davanti alla Corte di Giustizia, questione pregiudiziale al fine di stabilire se gli articoli del TFUE di cui in epigrafe ostino all'applicazione di una norma nazionale, nella specie l'art. 4 del d.l. 50/2017, che introduce regole tecniche per la prestazione di un servizio della società dell'informazione nel territorio italiano, in difetto di una previa comunicazione delle regole medesime alla Commissione europea.

II. Sull'imposizione degli obblighi di operare come sostituto/responsabile d'imposta, di istituire un rappresentante fiscale in Italia e di raccogliere/trasmettere dati all'amministrazione finanziaria: violazione e falsa applicazione degli artt. 3, 18, 32,

44, 49, 56, 101 ss., 116, 120, 127 ss. TFUE, dei principi del diritto dell'UE in materia di concorrenza, diritto di stabilimento e libera prestazione dei servizi, disapplicazione della normativa nazionale contrastante con il diritto europeo, delle direttive 2000/31/CE e 2006/123/CE. Violazione e falsa applicazione dei principi di proporzionalità e ragionevolezza e degli artt. 3, 23, 41 e 117 Cost. Eccesso di potere in tutte le figure sintomatiche e in particolare irragionevolezza, illogicità, travisamento in fatto e in diritto, sviamento.

Il provvedimento impugnato, che impone alla parte ricorrente lo svolgimento di un'attività di vero e proprio sostituto d'imposta (nonché di raccogliere e trasmettere un'ingentissima mole di dati all'amministrazione finanziaria, e di nominare un rappresentante fiscale in Italia), e la normativa presupposta, del quale esso costituisce attuazione, contrasterebbero con varie disposizioni di diritto europeo, e in particolare con le disposizioni in materia di concorrenza e non discriminazione, diritto di stabilimento e libertà di circolazione dei servizi (quali racchiuse negli artt. 56 e 101 ss. del TFUE e nelle direttive 2006/123 e 2000/31/CE).

L'art. 4 del d.l. n. 50/2017 si porrebbe in contrasto con i principi europei di libera prestazione dei servizi e di diritto di stabilimento all'interno degli Stati membri, nonché, più in generale, con le disposizioni dei Trattati UE volte a garantire l'effettività della concorrenza attraverso il divieto di normative nazionali che abbiano per oggetto o per effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza all'interno del mercato, nonché un ostacolo allo sviluppo di modelli di business innovativi nell'ambito della c.d. *sharing economy*.

Né ricorrerebbero nel caso di specie motivi imperativi di interesse generale che in astratto potrebbero giustificare restrizioni dell'accesso al mercato, non potendo essi essere individuati nella generica esigenza del contrasto all'evasione fiscale nel settore immobiliare, anche tenuto conto che, per ferma giurisprudenza della Corte dell'unione europea, uno Stato Membro

non può mai ricorrere al bisogno di assicurare un gettito fiscale per giustificare una restrizione alle libertà di stabilimento o di fornire servizi (C-243/01, Gambelli and Others, par. 61; conclusioni dell'Avvocato Generale C-49/16 Unibet International, par. 39).

Con riferimento alle discriminazioni patite dalla parte ricorrente e sulle conseguenti violazioni dei principi in materia di concorrenza, parte ricorrente ha rilevato l'illegittimità della imposizione degli obblighi sopra menzionati agli operatori che intervengono nel pagamento mentre essi non si applicano agli operatori che, pur svolgendo un servizio analogo nell'ambito dello stesso mercato dell'intermediazione immobiliare, utilizzano mezzi alternativi. Tale irragionevole disparità di trattamento potrebbe indurre i proprietari di immobili a migrare verso intermediari che non intervengono nel pagamento e che per tale ragione non sono sottoposti alla nuova disciplina qui in discussione. Infatti, secondo parte ricorrente, la possibilità di pagare le imposte sul reddito da locazione nel periodo di imposta successivo a quello della materiale percezione del canone, invece di subire la ritenuta alla fonte, costituirebbe motivo di preferenza per altre piattaforme.

In sostanza, ad avviso di parte ricorrente, la disciplina in esame discrimina un intero modello di business (quale è quello di Airbnb) e attribuisce agli intermediari immobiliari che non intervengono nel pagamento un'indebita agevolazione in termini di minori oneri amministrativi, suscettibile di tradursi in un indebito vantaggio competitivo.

La denunciata discriminazione si ravviserebbe anche rispetto alle piattaforme *peer to peer* operanti in ambiti diversi da quello immobiliare, ma che, esattamente come Airbnb, mettono in contatto soggetti che agiscono all'infuori della propria attività imprenditoriale per la conclusione di una transazione come, ad esempio, la vendita di prodotti o la fornitura di servizi.

Inoltre, secondo parte ricorrente, l'obbligo posto in capo a soggetti come Airbnb di inviare all'Agenzia delle Entrate una comunicazione in occasione della stipula di ogni nuovo contratto rappresenta un vincolo di natura operativa e funzionale che ne ostacola ingiustificatamente l'attività sul mercato. Si tratterebbe di adempimenti che mal si conciliano con l'attività economica connessa alle locazioni brevi, caratterizzate da un numero ingente di contratti che richiedono una gestione rapida, e che si tradurrebbero in una ingiustificata limitazione dell'accesso e dell'esercizio dell'attività ricettiva extralberghiera.

Con riferimento all'obbligo di nomina del rappresentante fiscale e sulla discriminazione degli operatori non stabiliti nel territorio italiano, parte ricorrente denuncia un ulteriore profilo di illegittima discriminazione, attinente al proprio *status* di soggetto non stabilito in Italia e all'obbligo di nomina di un rappresentante fiscale in Italia, previsto dal d.l. 50/2017 e dal provvedimento impugnato. Simile obbligo, secondo gli orientamenti consolidati della giurisprudenza comunitaria, costituirebbe una misura illegittima e contrastante con il diritto europeo e, in particolare, con l'art. 56 TFUE, che statuisce il principio della libera prestazione di servizi. (cfr. Corte di giustizia UE causa C-522/2004 e causa C-678/2011).

Secondo la Corte di giustizia, vi sarebbe una violazione del principio stabilito all'art. 56 del TFUE, là dove i legislatori nazionali avrebbero potuto adottare *“misure, volte a conseguire l'obiettivo di garantire il pagamento di detta imposta, le quali sono meno pregiudizievoli per la libera prestazione di servizi rispetto all'obbligo di nominare un rappresentante responsabile residente”* (Cort. giust. causa C-522/2004, punto 55).

Con riferimento agli oneri connessi alla riscossione dell'imposta di soggiorno, previsto dall'art. 4, comma 5-ter, del d.l. 50/2017, parte ricorrente sostiene che, nonostante il provvedimento dell'Agenzia delle entrate impugnato non sia attuativo di tale disposizione, tale previsione

ostacola la libera prestazione di servizi e altera il gioco concorrenziale nel mercato di riferimento. Inoltre, si riscontrerebbe una irragionevole disparità di trattamento rispetto ai titolari degli hotel che, non essendo qualificati come responsabili d'imposta, non rispondono del pagamento della tassa di soggiorno, al contrario degli intermediari che sono responsabili in solido per effetto della nuova normativa.

In subordine, parte ricorrente ha formulato richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea al fine di stabilire se gli articoli del TFUE di cui in epigrafe del presente motivo ostino all'applicazione di una norma, nella specie l'art. 4 d.l. n. 50/2017, commi 4, 5 e 5-bis, che:

- introduce, con riferimento ai gestori di un portale telematico per la ricerca di immobili da locare, rilevanti obblighi di raccolta e trasmissione di dati relativi ai contratti;
- introduce, con riferimento ai medesimi gestori di portali telematici che intervengano 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.

In disparte l'asserita illegittimità per contrasto con il diritto dell'Unione Europea, in relazione ai profili sopra dedotti, parte ricorrente ha dedotto anche che l'ingiustificata selezione degli operatori soggetti alle prescrizioni ex art. 4 d.l. n. 50/2017 si pone in contrasto anche con i principi costituzionali di ragionevolezza ed eguaglianza (art. 3 Cost.), di libertà di iniziativa economica (art. 41 Cost.) e di tutela della concorrenza (art. 117

Cost.).

III. Sui vizi specificamente connessi agli obblighi di raccolta e conservazione e trasmissione dei dati personali degli utenti del servizio: violazione e falsa applicazione degli artt. 3, 11 ss., 154 d. lgs. 196/2003 e 1 ss. della direttiva 95/46/CE, 1 ss. del regolamento UE 2016/679 e dell'art. 56 TFUE; violazione e falsa applicazione dei principi di proporzionalità, parità di trattamento e libertà di stabilimento nell'UE. Eccesso di potere in tutte le figure sintomatiche e in particolare travisamento in fatto e in diritto, irragionevolezza, illogicità, difetto di istruttoria e di motivazione.

Per quanto attiene l'attività di raccolta, trasmissione e conservazione dei dati degli utenti, parte ricorrente sostiene che essa sarebbe in contrasto con i principi stabiliti dal Codice in materia di protezione dei dati personali (D. lgs. n. 196/2003), dalla Direttiva 95/46/CE di cui il Codice costituisce implementazione, nonché dalle disposizioni di cui al nuovo Regolamento europeo in materia di protezione dei dati personali approvato con Regolamento UE 2016/679 e in vigore dal 25 maggio 2016, il quale sarà direttamente applicabile a tutti i trattamenti di dati personali effettuati nel territorio degli Stati Membri a decorrere dal 25 maggio 2018. Mancherebbe, infatti, la previa consultazione del garante della privacy ai sensi dell'art. 154, comma 4, d. lgs. n. 196/03.

Il trattamento imposto dal provvedimento impugnato sarebbe poi in violazione dei principi di liceità e correttezza (artt. 11 del Codice Privacy, art. 6 della Direttiva Privacy e art. 6 del Regolamento Privacy), finalità (artt. 11 del Codice Privacy, artt. 6 della Direttiva Privacy e del Regolamento Privacy), proporzionalità, pertinenza e non eccedenza (cd. principio di minimizzazione del dato), art. 11, comma 11, lett. d) del Codice Privacy, art. 6 della Direttiva Privacy e art. 5 del Regolamento Privacy) dei trattamenti. I dati in questione, infatti, esulerebbero da quanto strettamente necessario al fine di promuovere la conclusione di contratti di locazione di breve durata, attraverso lo sfruttamento di una piattaforma telematica come quella di

Airbnb.

Infine, il provvedimento sarebbe illegittimo perché prevede il trattamento di (una ingentissima mole di) dati personali, in difetto del previo consenso degli interessati. Né potrebbe applicarsi l'esenzione dal consenso sotto il profilo della necessità per l'adempimento a un obbligo di legge (art. 24, comma 1, lett. a), d. lgs. 196/03), in quanto parte ricorrente non è residente in Italia.

IV. Sui vizi propri dell'atto impugnato, in relazione alla previsione a carico di soggetti non residenti di obblighi propri del sostituto di imposta, all'obbligo di applicazione della ritenuta del 21%, alla genericità e alle incertezze applicative conseguenti all'erroneo esercizio della funzione attuativa: violazione dei principi del diritto dell'UE in materia di concorrenza, diritto di stabilimento e libera prestazione dei servizi, disapplicazione degli atti normativi contrastanti con il diritto europeo. Violazione e falsa applicazione degli artt. 3, 18, 32, 44, 49, 56, 101 ss., 116, 120, 127 ss. TFUE. Violazione e falsa applicazione degli artt. 3, 23, 41 Cost. Violazione e falsa applicazione dell'art. 4 del d.l. 50/2017, dell'art. 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) e degli artt. 1 ss. della l. 24 novembre 1981, n. 689. Eccesso di potere in tutte le figure sintomatiche e in particolare illogicità, irragionevolezza, travisamento in fatto e in diritto, difetto di istruttoria e di motivazione.

Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate impugnato sarebbe altresì affetto da vizi propri in quanto, equiparando il regime giuridico differenziato dall'art. 4, commi 5 e 5-bis (sostituto d'imposta/responsabile d'imposta), contrasterebbe sia con lo stesso d.l. n. 50/2017, sia con il diritto europeo, avendo introdotto un regime ancor più rigoroso di quello previsto dalla legge.

In sostanza, il provvedimento stabilirebbe che sono sostituti d'imposta anche i soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione. Tale aspetto assume peculiare rilievo poiché, rispetto a quanto già illegittimamente previsto dal d.l. n. 50/2017, *in parte qua* il provvedimento

estenderebbe ai soggetti non residenti gli obblighi di presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta (mod. 770) e di certificazione delle ritenute effettuate, obblighi ai quali i responsabili d'imposta non sono tenuti, e che possono determinare conseguenze penali non previste, invece, per quest'ultimi (art. 5, comma 1 bis del d lgs 74/2000).

Inoltre, il provvedimento impugnato sarebbe viziato da insufficiente determinatezza e tassatività circa i confini applicativi -soggettivi ed oggettivi- del nuovo regime fiscale.

In particolare, non sarebbe stato chiarito, anzitutto, l'esatto significato giuridico della locuzione "*qualora intervengano nel pagamento*" (art. 4, commi 5 e 5-bis); si tratterebbe di lacuna di non poco momento atteso che l'intervento nel pagamento può assumere una pluralità di forme differenti per intensità e responsabilità, potendo tanto attenersi alla mera comunicazione di dati per l'espletamento di operazioni di pagamento, quanto riguardare l'esercizio di prestazioni professionalmente orientate allo svolgimento di attività finanziarie.

Altra categoria difficile da identificare in senso univoco sarebbe quella dei soggetti non residenti "*riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia*" (art. 4, comma 5-bis). Il provvedimento non chiarirebbe in alcun modo in cosa consista detto "riconoscimento". In particolare, non è chiaro se a tal fine sia o meno necessario un atto dell'amministrazione fiscale che stabilisca o dichiari che il soggetto non residente sia privo di stabile organizzazione.

Non sarebbe infine possibile definire esattamente neppure cosa debba intendersi con l'espressione "*al di fuori dell'esercizio di attività di impresa*" utilizzata per circoscrivere le attività di locazione rilevanti a fini fiscali. Sul punto il legislatore ha rinviato a un successivo regolamento la definizione dei criteri in base ai quali l'attività di locazione possa presumersi svolta in forma imprenditoriale. Tale regolamento, però, non è stato ancora emanato; il provvedimento quindi sarebbe viziato anche sotto il profilo dell'eccesso

di potere per irragionevolezza e intempestività preventiva, nel senso che le disposizioni attuative degli obblighi qui in esame avrebbero dovuto trovare disciplina solo dopo la precisa individuazione dei contratti di locazione assoggettati al nuovo regime, in quanto conclusi al di fuori dell'esercizio di attività di impresa.

Anche con riferimento all'ambito di applicazione territoriale del nuovo regime fiscale, e in particolare se esso riguardi anche contratti di locazione breve relativi a immobili siti al di fuori del territorio italiano, ma locati da *host* residenti in Italia, sussisterebbero dubbi, così come in relazione al tema della esatta decorrenza della entrata in vigore della nuova disciplina.

2.2. Si è costituita in data 11 ottobre 2017, in vista dell'udienza cautelare del 17 ottobre 2017, la controinteressata RENTING SERVICES GROUP SRLS, la quale ha depositato una memoria per chiedere il rigetto del ricorso perché infondato. Essa ha affermato che la disciplina contestata da Airbnb non produrrebbe alcuna distorsione della concorrenza e che l'adeguamento ai nuovi oneri da essa imposti non comportano affatto un ingentissimo onere gestionale amministrativo, tanto che Renting Services ha già affrontato tali costi di adeguamento al nuovo regime e sta già operando e versando - in qualità di "sostituto" e in ossequio alla nuova disciplina - le imposte relative ai canoni di locazione percepiti.

La Renting services ha rilevato che esistono in commercio "applicazioni tecnico/informatiche" in grado di gestire gli adempimenti richiesti dalle norme e dagli atti amministrativi in argomento.

Ha inoltre sottolineato che il nuovo regime agevola anche gli *host* in quanto i gestori del portale telematico e gli intermediari si faranno anche carico dei "servizi fiscali" connessi alla locazione, consistenti nel versamento della "cedolare secca" del 21%, alla trasmissione dei loro dati personali ed alla gestione della imposta di soggiorno, esonerando, almeno sotto questo aspetto, gli stessi locatori dall'onere di doversi munire dell'altrimenti

inevitabile assistenza fiscale di un professionista appositamente incaricato per l'espletamento di tali incombenzi.

2.3. L'agenzia delle entrate, costituitasi mediante l'Avvocatura dello Stato, ha depositato in data 13 ottobre 2017 una memoria difensiva nella quale ha in via preliminare rilevato che il ricorso è in realtà finalizzato a provocare un sindacato diretto sulla norma primaria e pertanto esso deve ritenersi inammissibile per difetto assoluto di giurisdizione. In secondo luogo, l'Avvocatura dello Stato ha eccepito il difetto di giurisdizione in favore del giudice ordinario, in quanto la situazione soggettiva assertivamente lesa dagli atti impugnati sarebbe riconducibile al novero dei diritti soggettivi, coincidendo con la libertà di iniziativa economica privata (sub specie cioè di diritto alla libera circolazione dei servizi nel mercato interno).

Nel merito, la difesa erariale ha rilevato che la definizione di “regola tecnica” contenuta nella direttiva invocata sembrerebbe riferirsi alle sole misure di incentivazione fiscale; che in ogni caso esse non investono la fornitura del servizio, interessando semmai il fruitore dello stesso, nella veste del contribuente. Piuttosto, la fattispecie in esame dovrebbe ricondursi ai requisiti di natura generale relativi all'accesso alle attività di servizio di cui alla lett. b del citato articolo della direttiva (*id est* i servizi della società dell'informazione) e al loro esercizio. Tuttavia, l'accesso al servizio di intermediazione immobiliare non sarebbe, secondo la difesa erariale, assolutamente condizionato dalla previsione di un peculiare regime di tassazione dei redditi che ne scaturiscono, né tanto meno esso inciderebbe sul suo esercizio, ben potendo il servizio essere esercitato secondo modalità non implicanti l'intervento nel pagamento. La scelta di un modello che implichi anche tale intermediazione non può condizionare la valutazione in termini di disparità di trattamento e di distorsività del gioco concorrenziale delle misure che ne conseguano sul piano fiscale.

Per quanto riguarda i profili di violazione della riservatezza, la difesa

dell'Agenzia ha osservato che essi possono ritenersi esclusi, in particolare per quanto attiene alla dedotta mancata acquisizione del consenso degli interessati alla trasmissione dei dati sulle locazioni, in quanto detto consenso potrà essere richiesto all'atto dell'inserimento della registrazione dell'utenza sul portale.

3.1 Con ordinanza n. 5442/2017, resa all'esito dell'udienza camerale del 17 ottobre 2017, il Tribunale, pur riservandosi l'approfondimento di taluni profili in sede di merito, ha respinto l'istanza cautelare delle ricorrenti.

Con ordinanza n. 5403/2017, pubblicata il 13 dicembre 2018, il Consiglio di Stato ha accolto l'appello cautelare proposto dalle ricorrenti, ai soli fini dell'immediata fissazione del merito da parte del TAR, segnalando l'opportunità di un attento esame delle molteplici questioni dedotte dalle appellanti in relazione alla paventata lesione del diritto dell'Unione Europea.

3.2. In data 29 dicembre 2017, le ricorrenti hanno depositato un ricorso per motivi aggiunti, volto ad impugnare la circolare n. 24/E del 12 ottobre 2017 (cd. "circolare interpretativa"), con la quale l'Agenzia delle entrate ha inteso fornire chiarimenti in merito al regime fiscale introdotto dalla succitata normativa.

Le ricorrenti hanno articolato sia vizi propri che vizi in via derivata, già illustrati nel ricorso originario, osservando che essa avrebbe, a loro avviso, lasciato aperti ancora molti dubbi ermeneutici, creandone di nuovi.

L'impugnata circolare, al fine di fornire chiarimenti circa l'ambito soggettivo di applicazione della nuova disciplina, ha rilevato che *“devono ritenersi escluse dall'ambito applicativo della norma le locazioni brevi che rientrano nell'esercizio di attività d'impresa come definita, ai fini reddituali e ai fini IVA, rispettivamente dall'art. 55, comma 2 del TUIR e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, secondo i quali le prestazioni di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile, quali, per quanto qui interessa, le locazioni, costituiscono esercizio d'impresa*

se derivanti dall'esercizio di attività organizzata in forma d'impresa".

Inoltre sempre a tal proposito la circolare ha precisato che *“la condizione che il contratto non sia concluso nell'esercizio di un'attività di impresa riguarda entrambe le parti del contratto”*.

Secondo parte ricorrente, l'attribuire rilevanza allo status del cliente, e non solo a quella del percettore, sarebbe in primo luogo contrario ai principi del diritto tributario ed in secondo luogo renderebbe del tutto incerto ed indeterminato il regime del provento. Esso sarebbe anche in contrasto con il comma 3-bis del citato articolo 4 del d.l. n. 50/2017, il quale prevede l'emanazione di un regolamento entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del d.l. stesso, volto a definire *“i criteri in base ai quali l'attività di locazione di cui al comma 1 del presente articolo si presume svolta in forma imprenditoriale”* sulla base di alcuni criteri tra cui il numero degli immobili locati e la durata delle locazioni in un anno solare, criteri che la circolare invece avrebbe ignorato.

Secondo le ricorrente, la circolare non contribuirebbe a chiarire neppure l'esatto significato giuridico della locuzione *“qualora intervengano nel pagamento”* contenuta art. 4, commi 5 e 5-bis. La circolare si limita a stabilire che il presupposto perché operi la ritenuta è *“la materiale disposizione delle risorse finanziarie”*, senza ulteriori specificazioni. L'intervento nel pagamento tuttavia può assumere una pluralità di forme differenti per intensità e responsabilità, potendo tanto attenersi alla comunicazione di dati per l'espletamento di operazioni di pagamento, quanto riguardare l'esercizio di prestazioni professionalmente orientate allo svolgimento di attività finanziarie.

Anche con riguardo all'obbligo di trasmissione dei dati (art. 4, comma 4 d.l. n. 50/2017), la circolare impugnata si limita genericamente a far presente che l'Agenzia pubblicherà informazioni aggiuntive circa le modalità di trasmissione dei dati raccolti dalle piattaforme online, senza considerare

che, sebbene la prima comunicazione è prevista per il prossimo anno, la fase di raccolta e conservazione di tali dati è già in vigore, stante le stringenti tempistiche previste, con conseguenti possibili aggravii per le piattaforme che potrebbero vedersi costrette a dover modificare le modalità di raccolta, conservazione, classificazione dei dati inizialmente implementate.

Infine, con riferimento alla categoria dei soggetti non residenti “*riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia*” (art. 4, comma 5-bis) distinti da quelli che, invece, pur essendo non residenti sono dotati in Italia di “*una stabile organizzazione ai sensi dell’articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi*”, la circolare non specifica in cosa dovrebbe consistere tale riconoscimento.

Ai vizi propri, sopra sintetizzati, le ricorrenti aggiungono anche i vizi in via derivata, già dedotti nel ricorso originario.

3.3. In data 17 aprile 2018, ha presentato atto di intervento *ad opponendum* la Federazione delle Associazioni Italiane Alberghi e Turismo – Federalberghi. Essa ha eccepito il difetto assoluto di giurisdizione, essendo il ricorso volto a provocare un inammissibile sindacato sulla normativa primaria, ovvero il difetto di giurisdizione in favore del giudice ordinario o, in via subordinata, in favore del giudice tributario. Nel merito, ha chiesto il rigetto del ricorso, sottolineando che il provvedimento gravato con il ricorso introduttivo non fa altro che consentire allo Stato italiano il recupero di un gettito fiscale significativo, a fronte di un sacrificio tecnico minimo da parte della ricorrente.

3.4. In data 26 giugno 2018 la ricorrente ha presentato “una istanza ex artt. 55-58 c.p.a. di riproposizione della domanda cautelare anche a valere quale istanza di modifica di provvedimento cautelare”, argomentando su sopravvenute ragioni di *periculum in mora*.

Al fine di esaminare detta istanza, è stata fissata l’udienza camerale del 6 luglio 2018.

3.5. In data 3 luglio 2008, la Federalberghi ha depositato una memoria difensiva nella quale ha sottolineato l'assenza di *periculum in mora*, osservando che secondo dati ANSA il volume di affari di Aribnb è straordinariamente salito proprio nel primo semestre 2018 (con percentuali tra il 60% e il 159% in più rispetto al 2017). Ha inoltre osservato che la misura volta alla nomina del "rappresentante fiscale" costituirebbe una misura di favore per Airbnb, in quanto è finalizzata ad evitare che l'effettuazione degli adempimenti richiesti dalle nuove disposizione, circa gli obblighi di comunicazione dati e versamenti, possano far ritenere sussistente una stabile organizzazione. Detta nomina, infatti, ha anche la funzione di certificare che l'operatore non è stabilito e quindi non è tenuto a pagare le imposte sul territorio nazionale.

Nel merito, la Federalberghi ha sottolineato che la disciplina in esame non è discriminatoria nei confronti dell'operatore transfrontaliero, in quanto essa si applica a tutti i soggetti che esercitano attività di intermediazione qualora intervengano nel pagamento dei corrispettivi. In ogni caso, poi, la disciplina in contestazione è pienamente giustificata da motivi imperativi di interesse generale, dovendo lo Stato italiano fronteggiare un fenomeno, comprovato, di diffusa evasione fiscale (l'imponibile non dichiarato è stato stimato per il 2015 in 663 milioni di euro).

Quanto alla specifica questione della nomina del responsabile fiscale, l'interveniente ha rilevato che i precedenti citati da parte ricorrente della Corte di giustizia non si attaglierebbero al caso in esame in quanto riguardanti la materia assicurativa, oggetto di specifiche direttive di armonizzazione UE, e tenuto conto che la stessa Corte europea ha sempre affermato che spetta all'autorità nazionale valutare l'indennità e proporzionalità del provvedimento adottato dallo Stato membro (punto 43 nella causa C-678/11).

Anche sotto il profilo concorrenziale, la misura in oggetto non avrebbe –

secondo l'interveniente – alcun effetto, costituendo anzi una misura di semplificazione fiscale per i locatori.

Essa non sarebbe qualificabile come regola tecnica relativa ai servizi delle società di informazione, in quanto riguarda indistintamente tutti i servizi di intermediazione immobiliare e non solo quelli delle società di informazione. Inoltre, non si tratta di una misura che incida sul nucleo essenziale del servizio in questione né è volta a influenzare il consumo dei prodotti o servizi, come gli incentivi fiscali.

Infine, non vi sarebbe alcun contrasto con la normativa della privacy in quanto i dati richiesti sono quelli minimi per indentificare il locatore e per quantificare l'imposta dovuta e il consenso al trattamento dei dati non è necessario quando sia necessario adempiere ad un obbligo legale.

Anche l'Agenzia delle entrate ha depositato, in data 3 luglio 2018, una nuova memoria difensiva, ribadendo le precedenti difese ed insistendo sull'assenza di *periculum in mora*.

3.6. All'udienza camerale del 6 luglio 2018, il Collegio ha esaminato l'istanza di parte ricorrente di modifica o revoca dell'ordinanza cautelare di questo TAR n. 5442/2017, ovvero la riproposizione di istanza cautelare, ai sensi dell'art. 58 c.p.a., respingendola, con ordinanza n. 4144/2018.

4. In vista dell'udienza di trattazione del merito, tutte le parti hanno depositato memorie conclusionali e memorie di replica, ulteriormente argomentando le proprie ragioni sulle eccezioni sollevate e sul merito del gravame.

La causa è stata quindi trattenuta in decisione.

5. In via preliminare, devono essere respinte le varie eccezioni di difetto di giurisdizione prospettate.

Il ricorso, pur prospettando vari profili di illegittimità comunitaria e costituzionale della norma primaria (art. 4 D.L. 50/2017, convertito nella l. 96/2017), è volto alla impugnazione di un atto generale della Agenzia delle

entrate, volto a dare attuazione alla normativa primaria ed avente – secondo la prospettazione di parte ricorrente – effetti immediatamente lesivi nei suoi confronti, e non si rivolge quindi direttamente avverso l'atto normativo di rango primario.

La giurisdizione, in questi casi, appartiene al giudice amministrativo. Infatti, il potere di annullamento delle Commissioni tributarie riguarda soltanto gli atti indicati tassativamente dall'art. 19, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (lett. a)-i)) o a questi assimilabili, e non si estende agli atti amministrativi generali, dei quali l'art. 7 dello stesso d.lgs. n. 346/1992 consente soltanto la disapplicazione, ferma restando l'impugnabilità degli stessi dinanzi al giudice amministrativo.

Costituisce infatti orientamento ormai consolidato delle Sezioni Unite quello secondo cui la giurisdizione esclusiva del giudice tributario in ordine ai "tributi di ogni genere e specie", istituita dall'art. 2, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, come successivamente modificato, può svolgersi solo attraverso l'impugnazione di specifici atti impositivi dell'amministrazione finanziaria.

Ne consegue che, in mancanza della mediazione rappresentata dall'impugnativa dell'atto impositivo, il giudice tributario "non può giudicare della legittimità degli atti amministrativi generali, dei quali può conoscere, *incidenter tantum* ed entro confini determinati, solo ai fini della disapplicazione nella singola fattispecie dell'atto amministrativo presupposto dell'atto impositivo impugnato" (Cass. civ., Sez. Un., 21.3.2006, n. 6224).

La cognizione degli atti autoritativi di carattere generale presupposti alla specifica obbligazione tributaria spetta, invece, alla giurisdizione del giudice amministrativo (così ancora, con riguardo all'interpretazione dell'art. 7, comma 5, del d.lgs. n. 546/92, le Sezioni unite, sentenza n. 3030 dell'1.3.2002).

Nello stesso senso è la giurisprudenza del Consiglio di Stato secondo cui "ad esclusione delle controversie riservate alla giurisdizione del giudice tributario, sono impugnabili davanti al giudice amministrativo i regolamenti governativi, ministeriali o di enti locali che istituiscono o disciplinano tributi di qualsiasi genere, in quanto concernenti interessi legittimi (Cons. St., sez. VI, 30.9.2004, n. 6353).

Né, alla luce di tale ultima considerazione, è ipotizzabile una giurisdizione del giudice ordinario in ragione della natura della situazione giuridica fatta valere, in quanto la disciplina dei tributi, anche se si prospettano violazioni della libertà di prestazione di servizi sancita dal trattato UE, attiene alla lesione di interessi legittimi.

Peraltro, come chiaramente affermato dalla ricorrente nella sua memoria di replica per l'udienza di trattazione di merito, l'interesse fatto valere nel presente giudizio è quello di Aribnb a non rivestire il ruolo di responsabile di imposta o, comunque, a non dover nominare un rappresentante fiscale, ai fini dell'adempimento degli obblighi posti dalla nuova disciplina (cfr. p. 5 della memoria di replica). Essa pertanto fa valere il suo interesse legittimo a che l'imposizione fiscale di cui si discute avvenga con modalità che non comportino un ingiustificato e illegittimo aggravio della propria attività.

6. Con riferimento, invece, al ricorso per motivi aggiunti, con il quale si impugna la circolare interpretativa n. 24/E del 12 ottobre 2017, recante Regime fiscale delle locazioni brevi ex Art. 4 DL 24 aprile 2017 n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017 n. 96, l'eccezione di difetto assoluto di giurisdizione è fondata.

La circolare con la quale l'Agenzia delle entrate interpreta una norma tributaria, anche qualora contenga una direttiva agli uffici gerarchicamente subordinati, esprime esclusivamente un parere dell'amministrazione non vincolante per il contribuente (oltre che per gli uffici, per la stessa autorità che l'ha emanata e per il giudice). (Cassazione civile sez. trib., 21/03/2014,

n.6699)

Conseguentemente, la circolare non è impugnabile né innanzi al giudice amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione, né innanzi al giudice tributario, non essendo atto di esercizio di potestà impositiva, e sussiste il difetto assoluto di giurisdizione in ordine ad essa. (Cassazione civile , sez. un. , 02/11/2007 , n. 23031)

7. Venendo al merito del ricorso originario, esso è infondato e pertanto deve essere respinto.

7.1. Con il primo motivo di ricorso, Airbnb lamenta l'omessa disapplicazione da parte dell'Agenzia delle entrate dell'art. 4 del d.l. 50/2017, quale atto normativo in contrasto con la direttiva 1535/2015/UE per omessa previa comunicazione alla Commissione europea dell'introduzione di regole tecniche nella società dell'informazione.

Sostiene pertanto, in mancanza di detta notifica, l'inopponibilità delle regole tecniche in questione. In subordine, ha chiesto che della questione venisse investita in via pregiudiziale la Corte di giustizia dell'UE.

La censura è infondata.

Ai sensi dell'art. 1 della direttiva (UE) 2015/1535 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 settembre 2015, che prevede una procedura d'informazione nel settore delle regolamentazioni tecniche e delle regole relative ai servizi della società dell'informazione, si intende per:

«*servizio*»: qualsiasi servizio della società dell'informazione, vale a dire qualsiasi servizio prestato normalmente dietro retribuzione, a distanza, per via elettronica e a richiesta individuale di un destinatario di servizi.

«*regola relativa ai servizi*»: un requisito di natura generale relativo all'accesso alle attività di servizio di cui alla lettera b) e al loro esercizio, in particolare le disposizioni relative al prestatore di servizi, ai servizi e al destinatario di servizi, ad esclusione delle regole che non riguardino specificamente i servizi ivi definiti.

i) una regola si considera riguardante specificamente i servizi della società dell'informazione quando, alla luce della sua motivazione e del testo del relativo dispositivo, essa si pone come finalità e obiettivo specifici, nel suo insieme o in alcune disposizioni puntuali, di disciplinare in modo esplicito e mirato tali servizi;

ii) una regola non si considera riguardante specificamente i servizi della società dell'informazione se essa riguarda tali servizi solo in modo implicito o incidentale;

«*regola tecnica*»: una specificazione tecnica o altro requisito o una regola relativa ai servizi, comprese le disposizioni amministrative che ad esse si applicano, la cui osservanza è obbligatoria, *de jure o de facto*, per la commercializzazione, la prestazione di servizi, lo stabilimento di un fornitore di servizi o l'utilizzo degli stessi in uno Stato membro o in una parte importante di esso, nonché, fatte salve quelle di cui all'articolo 7, le disposizioni legislative, regolamentari o amministrative degli Stati membri che vietano la fabbricazione, l'importazione, la commercializzazione o l'utilizzo di un prodotto oppure la prestazione o l'utilizzo di un servizio o lo stabilimento come fornitore di servizi.

Costituiscono in particolare regole tecniche *de facto*:

(...)

“*le specificazioni tecniche o altri requisiti o le regole relative ai servizi connessi con misure di carattere fiscale o finanziario che influenzano il consumo di prodotti o di servizi promuovendo l'osservanza di tali specificazioni tecniche o altri requisiti o regole relative ai servizi; non sono contemplati le specificazioni tecniche, o altri requisiti o le regole relative ai servizi connessi con i regimi nazionali di sicurezza sociale.*”

Ora, nel caso di specie la disciplina di cui si discute non appare rientrare nell'ambito di applicazione della citata direttiva.

Va preliminarmente rilevato che essa si applica a tutti gli intermediari, sia che essi si avvalgano di mezzi elettronici sia che operino in modo

tradizionale. I destinatari dei contestati obblighi informativi e di ritenuta alla fonte della cedolare secca sono infatti *“soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare”*.

Ciò, tuttavia, non escluderebbe di per sé che, per la parte che riguarda gli obblighi dei gestori dei portali telematici, la norma in esame possa in astratto rientrare nell’ambito di applicazione della direttiva UE sui servizi della società dell’informazione.

A tal fine, occorre tuttavia verificare se si tratti di regola relativa ai servizi o di una regola tecnica, nei sensi indicati dalla direttiva.

In relazione al primo profilo, occorre rilevare che la previsione in esame attiene non ha ad oggetto propriamente un *“requisito per l’accesso”*, quale potrebbe essere ad esempio la richiesta di una specifica autorizzazione per l’esercizio del servizio, ma l’imposizione di un obbligo accessorio al servizio di intermediazione, avente ad oggetto – come si è detto - obblighi informativi, che sono imposti indistintamente a tutti gli intermediari, e l’obbligo di ritenuta alla fonte della cedolare secca sui proventi delle locazioni brevi, riferita ai soli intermediari che intervengano nel pagamento. Peraltro, – come evidenziato dall’Avvocatura dello Stato – la normativa in esame, laddove prevede l’obbligo di ritenuta alla fonte, non condiziona in modo assoluto l’accesso al servizio di intermediazione immobiliare né tanto meno esso incide sul suo esercizio, ben potendo il servizio essere esercitato secondo modalità non implicanti l’intervento nel pagamento, come peraltro altri operatori del settore fanno.

Nemmeno può dirsi che la disposizione in contestazione abbia introdotto una *“regola relativa ai servizi”* in quanto essa solo in via incidentale ed accessoria riguarda il servizio di intermediazione ma certamente non incide sulle modalità con cui tale servizio deve essere prestato.

La misura in contestazione, infatti, non riguarda la tassazione della prestazione del servizio di intermediazione ma la tassazione del corrispettivo della locazione breve e le modalità di esazione di questa.

Come ha rilevato la Corte di giustizia nel caso Uber contro Francia (decisione 10 aprile 2018 della Grande Sezione, nella causa C-320/16), in fattispecie non certo identica ma caratterizzata da profili di interesse per la vicenda in esame, in caso di servizi di intermediazione effettuati in via elettronica occorre distinguere tra il servizio della società di informazione e il servizio oggetto dell'attività di intermediazione (nel caso di Uber c/ Francia, il servizio di trasporti, nel nostro caso, il servizio di locazione breve di immobili).

Nel caso della sentenza Uber, la Corte di giustizia UE ha riconosciuto l'intermediazione come meramente accessoria rispetto al servizio di trasporto, in quanto *“il servizio di intermediazione fornito dalla società interessata era indissolubilmente legato all'offerta di servizi di trasporto urbano non collettivo creata dalla stessa”* (par. 21).

Nel caso oggetto del presente giudizio, vale l'esatto contrario del caso Uber: l'attività di intermediazione di Airbnb è ben distinta da quella di locazione breve posta in essere dai proprietari di immobili, la quale peraltro non è regolata da disciplina comunitaria ed è soggetta, per quanto riguarda i proventi della locazione, alla disciplina nazionale della tassazione sui redditi. Sul punto appaiono rilevanti le conclusioni dell'avvocato generale Maciej Szpunar presentate il 4 luglio 2017, rese nel medesimo caso Uber, secondo cui: *“ (..) in presenza di un siffatto servizio misto, la sua componente erogata per via elettronica può essere considerata un servizio della società dell'informazione, ai fini dell'applicazione della definizione di siffatti servizi di cui all'articolo 1, punto 2, della direttiva 98/34 modificata, solo a condizione che la stessa sia economicamente indipendente dalla componente che non è erogata per tale via o che la stessa rappresenti la prestazione principale del servizio misto. Invero, l'applicazione dalla normativa*

dell'Unione in materia di servizi della società dell'informazione (...) a prestazioni che non sono né indipendenti né principali rispetto a quelle che non rientrano nell'ambito di tale normativa sarebbe contraria al tenore delle disposizioni in questione, eluderebbe il loro obiettivo e genererebbe una situazione di incertezza giuridica, in quanto tali altre prestazioni possono essere disciplinate in modo differente nel diritto nazionale, (...)."

Nel caso di specie, pertanto, non è possibile applicare la normativa in materia di servizi alle società dell'informazione, con riferimento alle prestazioni di servizio di locazione di immobili, che devono essere tenute distinte da quelle di intermediazione.

Dunque, una misura fiscale che incida sulle modalità di esazione di imposte dirette (materia non armonizzata) sui proventi dei locatari di un servizio di locazione breve di immobili e non sui proventi del servizio di intermediazione non può dirsi rilevante ai fini degli obblighi di notifica di cui alla direttiva sopra citata, perché non riguarda direttamente la prestazione del servizio di intermediazione, che sola rientra nell'ambito dei servizi della società dell'informazione.

Una conferma di quanto si è detto può trarsi proprio dalla previsione della direttiva UE 2015/1535 relativa alle misure fiscali rilevanti come regole tecniche. La direttiva specifica, infatti, che deve trattarsi di *“misure di carattere fiscale o finanziario che influenzano il consumo di prodotti o di servizi promuovendo l'osservanza di tali specificazioni tecniche o altri requisiti o regole relative ai servizi?”*. È chiaro dunque che non ogni misura di carattere fiscale “connessa” ai servizi della società dell'informazione è, a questi fini, rilevante ma solo quelle misure che possano influenzare il consumo di detti servizi, ad esempio mediante incentivi o sgravi, al fine di promuovere determinate specifiche tecniche dei servizi commercializzati. La finalità cioè della misura fiscale, perché essa sia rilevante ai fini dell'obbligo di notifica, deve essere comunque in via diretta incidente sulla prestazione del servizio della società dell'informazione (nel caso di specie di intermediazione) e sulle sue

caratteristiche intrinseche e può riguardare solo profili accessori ed eventuali, come quelli in esame, concernenti invece il diverso servizio di locazione breve di immobili.

Nel caso di specie, in particolare, si tratta di misure fiscali che non hanno alcun carattere incentivante rispetto a particolari caratteristiche del servizio, in quanto sono relative alle modalità di esazione di tributi comunque dovuti dai proprietari degli immobili dati in locazione.

Vale la pena infatti di ribadire che comunque il tributo deve essere dagli stessi pagato e che anzi la misura in esame ha semplificato il regime di riscossione, prevedendo la possibilità di aderire al regime della cedolare secca al 21 per cento.

Per tutte queste ragioni non è dato rinvenire nel caso di specie alcuna “*regola relativa ai servizi?*” o “*regola tecnica?*” per la quale fosse necessaria la previa notifica alla Commissione europea.

7.2. Con il secondo motivo di ricorso, Airbnb ha denunciato la violazione artt. 3, 18, 32, 44, 49, 56, 101 ss., 116, 120, 127 ss. TFUE, dei principi del diritto dell’UE in materia di concorrenza, diritto di stabilimento e libera prestazione dei servizi, nonché delle direttive 2000/31/CE (direttiva sul commercio elettronico) e 2006/123/CE (relativa ai servizi nel mercato interno).

La contestata normativa nazionale, nell’imporre all’intermediario obblighi informativi e quale, sostituto o responsabile di imposta, obblighi di ritenuta della tassazione sulle locazioni brevi, avrebbe per effetto di impedire, restringere o falsare il gioco della concorrenza all’interno del mercato e costituirebbe un ostacolo allo sviluppo di modelli di business innovativi nell’ambito della c.d. *sharing economy*.

Né ricorrerebbero nel caso di specie motivi imperativi di interesse generale che in astratto potrebbero giustificare restrizioni dell’accesso al mercato, non potendo essi essere individuati nella generica esigenza del contrasto

all'evasione fiscale nel settore immobiliare.

La censura non è fondata.

Occorre preliminarmente rilevare che l'unica libertà sancita nel TFUE che può avere rilevanza nel caso di specie è quella di prestazione di servizi, in quanto la società Airbnb non è stabilita in Italia.

Secondo consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia, l'articolo 56 TFUE osta all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale che abbia l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile rispetto alla prestazione di servizi puramente interna. Infatti, conformemente alla giurisprudenza della Corte, l'articolo 56 TFUE esige l'eliminazione di ogni restrizione alla libera prestazione dei servizi imposta per il fatto che il prestatore sia stabilito in uno Stato membro diverso da quello in cui sia fornita la prestazione (sentenza del 25 luglio 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punto 45). Rappresentano, pertanto, restrizioni alla libera prestazione dei servizi le misure nazionali che vietano, ostacolano o rendono meno attrattivo l'esercizio di tale libertà (sentenza del 25 luglio 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

Ora nel caso in esame, 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 (art. 4, comma 5, d.l. n. 50/2017), qualora essi *“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?”*.

L'unica differenza, dunque, è che i mentre i soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato 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, i soggetti

che – come Airbnb – non sono stabiliti in Italia, ottemperano ai medesimi obblighi in qualità di responsabili di imposta, mediante la nomina di un rappresentante fiscale (art. 4, comma 5 bis).

Sotto il profilo della imposizione degli obblighi informativi e degli obblighi di ritenuta e versamento, dunque, non si ravvisa nessuna disparità di trattamento.

Tutti gli operatori del mercato, residenti, stabiliti in Italia e non stabiliti soggiacciono alla medesima normativa e devono adempiere ai medesimi obblighi.

Nemmeno la diversa previsione del ruolo di sostituto di imposta e di responsabile di imposta costituisce disparità di trattamento e comunque tale profilo non è stato censurato, anzi parte ricorrente sostiene nel ricorso di essere stata assoggettata agli stessi obblighi del sostituto di imposta.

In ogni caso va rilevato che, trattandosi di situazione diverse, una in cui l'operatore è residente o stabilito in Italia e l'altra in cui esso non ha in Italia una stabile organizzazione, si è reso necessario prevedere un diverso regime (e cioè la posizione di sostituto di imposta nel primo caso e di responsabile di imposta nel secondo). L'unico profilo che differenzia le due fattispecie, tanto nel caso degli obblighi informativi che degli obblighi di ritenuta e versamento, è quello relativo all'obbligo della nomina del responsabile fiscale per i soggetti non residenti e non dotati di stabile organizzazione. Di tale aspetto e, in particolare, della questione della compatibilità tra la previsione della nomina del rappresentante fiscale e l'art. 56 del TFUE, ci si occuperà nel prosieguo (par. 7.7.).

L'assenza di alcuna discriminazione nel trattamento dell'operatore non residente e non stabilito, né in via diretta né dissimulata, con riferimento ai citati obblighi di informazione e di ritenuta e versamento della cedolare secca, in conclusione, consente di escludere che vi sia, ad opera della normativa in questione, una violazione della libertà di prestazione di servizi

garantita dal Trattato UE e che pertanto vi sia motivo per investire della questione al Corte di giustizia.

Peraltro, laddove i soggetti non residenti e non stabiliti che operano come intermediari fossero stati sottratti al regime imposto invece ai soggetti residenti, ciò si sarebbe tramutato in un illegittimo vantaggio competitivo nei loro confronti a discapito dei soggetti residenti per i maggiori oneri connessi all'adempimento degli obblighi informativi e di ritenuta e versamento della cedolare secca.

7.3. Con riferimento alle discriminazioni patite e sulle conseguenti violazioni dei principi in materia di concorrenza, parte ricorrente ha dedotto l'illegittimità della imposizione degli obblighi di ritenuta e versamento della percentuale del 21% sui proventi della locazione agli operatori che intervengono nel pagamento, mentre i medesimi obblighi non si applicano agli operatori che, pur svolgendo un servizio analogo nell'ambito dello stesso mercato dell'intermediazione immobiliare, per la sola ragione che utilizzano mezzi alternativi. Tale asserita disparità di trattamento potrebbe indurre i proprietari di immobili a migrare verso intermediari che non intervengono nel pagamento e che per tale ragione non sono sottoposti alla nuova disciplina qui in discussione.

La prospettazione di parte ricorrente non è condivisibile.

Come si è già rilevato, infatti, gli obblighi informativi gravano su tutti gli intermediari indistintamente. Per quanto riguarda l'obbligo di ritenuta alla fonte e conseguente versamento della cedolare secca sui proventi delle locazioni brevi, tale obbligo non poteva che essere posto unicamente in capo ai soggetti i quali si trovano ad avere la materiale disponibilità di dette somme per la circostanza che essi, liberamente, hanno deciso di intervenire nei pagamenti.

Dunque, anche in questo caso, non può parlarsi di alcun trattamento discriminatorio poiché il differente obbligo imposto dalla normativa

dipende dalla diversità della fattispecie di regolata. E' più che evidente che imporre un analogo obbligo di ritenuta d'acconto agli intermediari estranei al pagamento sarebbe stato assolutamente illogico, non potendo essi materialmente assolvere all'obbligo in questione. Né è possibile sostenere che allora lo Stato avrebbe dovuto rinunciare a tale strumento di esazione, che garantisce un gettito sicuro e pone al riparo da fenomeni di evasione (fenomeni peraltro già ampiamente verificatisi per considerevoli importi sottratti al fisco, come è emerso nella trattazione in fatto).

La disparità di trattamento consiste nel trattamento in modo diverso di situazioni uguali. Nel caso di specie, invece, la diversità degli obblighi imposti si giustifica per la diversa natura della situazione regolata.

7.4. Secondo parte ricorrente, la possibilità di pagare le imposte sul reddito da locazione nel periodo di imposta successivo a quello della materiale percezione del canone, invece di subire la ritenuta alla fonte, costituirebbe motivo di preferenza per altre piattaforme.

In sostanza, ad avviso di parte ricorrente, la disciplina in esame discriminerebbe un intero modello di business (quale è quello di Airbnb) e attribuirebbe agli intermediari immobiliari, che non intervengono nel pagamento delle provvigioni, un'indebita agevolazione in termini di minori oneri amministrativi, suscettibile di tradursi in un indebito vantaggio competitivo. Sul punto, parte ricorrente ha particolarmente valorizzato il parere reso dall'AGCM in data 24 novembre 2017, nell'ambito dei poteri di cui all'art. 21 della l. 287/90, in atti.

Ad avviso del Collegio, va in primo luogo rilevato che il paventato effetto distorsivo della concorrenza non risulta, sulla base dei dati messi a disposizione del Collegio, in alcun modo comprovato.

Anzi, dai dati forniti da Federalberghi risulta un incremento tra il 15% e il 29% del numero degli annunci relativi ad immobili siti a Roma, Milano e Venezia, dopo l'adozione del provvedimento impugnato.

Inoltre, i dati da agosto 2016 ad agosto 2018 mostrano un incremento del 78% degli annunci sul portale Airbnb.

In ogni caso, poi, come si è detto sopra, il presupposto della detenzione delle somme oggetto del pagamento appare evidentemente necessario per l'operatività dell'obbligo di ritenuta posto a carico dell'intermediario. Non può quindi, sotto questo profilo, ravvisarsi una disparità di trattamento.

E' chiaro che questa scelta, dettata da esigenze di combattere un fenomeno diffuso e importante di evasione fiscale in questo settore (l'imponibile non dichiarato è stato stimato dalla Guardia di finanza in 663 milioni di euro per il 2015), può avere ripercussioni sugli intermediari che intervengono nel pagamento in termini di incremento di oneri gestionali a loro carico.

Tuttavia, come la Corte di giustizia UE ha già affermato, non rientrano nell'ambito dell'articolo 56 TFUE misure il cui unico effetto sia quello di causare costi supplementari per la prestazione in questione e che incidano allo stesso modo sulla prestazione di servizi tra Stati membri e su quella interna a uno Stato membro (sentenze dell'8 settembre 2005, *Mobistar e Belgacom Mobile*, C-544/03 e C-545/03, EU:C:2005:518, punto 31, e dell'11 giugno 2015, *Berlington Hungary e a.*, C-98/14, EU:C:2015:386, punto 36).

L'estraneità della fattispecie all'ambito dell'art. 56 del Trattato rende pertanto irrilevanti, dal punto di vista del diritto UE, le valutazioni in ordine alla proporzionalità della misura e alla idoneità di obblighi meno penetranti a soddisfare le medesime esigenze del Fisco.

A ciò si aggiunga che non è dato comprendere come questa misura potrebbe modificare la scelta dei proprietari di immobili di avvalersi di un intermediario piuttosto che di un altro, posto che comunque l'imposta sui redditi deve essere da loro pagata e anzi, lo strumento della ritenuta alla fonte (con cedolare secca in caso di opzione del contribuente in tal senso) potrebbe risolversi, a ben vedere, in un'agevolazione o comunque in una

semplificazione per loro, esonerandoli dagli obblighi di dichiarazione dei redditi.

Né l'anticipazione del pagamento all'anno di percezione del reddito, piuttosto che nell'annualità successiva, può ritenersi un motivo sufficiente a modificare le proprie scelte da parte dei proprietari di immobili, posto che, come è noto, anche in sede di dichiarazione dei redditi è previsto, a fine anno, il pagamento di un anticipo sui presunti redditi dell'anno successivo.

E' d'altro canto evidente che un illecito interesse dei proprietari degli immobili ad avvalersi di meccanismi idonei a consentire il permanere degli alti livelli di evasione fiscale, già accertati, non può essere preso in considerazione ai fini di valutare eventuali effetti distorsivi della concorrenza.

Infine, non è sicuramente possibile ricondurre misure come questa nell'ambito degli interventi vietati agli Stati membri per la garanzia della concorrenza. Non si tratta, infatti, di misure in alcun modo discriminatorie né configurabili come dissimulati aiuti di Stato, idonei ad interferire con il libero gioco della concorrenza, ma semplicemente di misure volte ad agevolare la riscossione di imposte sui redditi, che lo Stato ha adottato al fine di combattere un rilevante fenomeno di evasione fiscale in un settore non armonizzato.

Infatti, nel rispetto del principio di sussidiarietà l'Unione europea ha deciso di non interferire sulle politiche nazionali in materia di imposte sul reddito, lasciate alla competenza esclusiva degli Stati membri. L'unico limite, come la giurisprudenza comunitaria ha più volte affermato, è che l'intervento statale deve rispettare le libertà fondamentali sancite dal Trattato, che nel caso di specie, come si è visto nel paragrafo 7.2., non risultano violate.

7.5. La denunciata discriminazione, secondo parte ricorrente, si ravviserebbe anche rispetto alle piattaforme *peer to peer* operanti in ambiti diversi da quello immobiliare, ma che, esattamente come Airbnb, mettono

in contatto soggetti che agiscono all'infuori della propria attività imprenditoriale per la conclusione di una transazione come, ad esempio, la vendita di prodotti o la fornitura di servizi.

La doglianza è infondata.

La fattispecie in esame riguarda la tassazione dei proventi delle locazioni brevi e pertanto non è invocabile alcuna disparità di trattamento rispetto a fattispecie del tutto diverse, concernenti altri settore dell'economia digitale, non disciplinate (al momento) dal legislatore.

7.6. Inoltre, secondo parte ricorrente, l'obbligo posto in capo a soggetti come Airbnb di inviare all'Agenzia delle Entrate una comunicazione in occasione della stipula di ogni nuovo contratto rappresenterebbe un vincolo di natura operativa e funzionale, che ne ostacolerebbe ingiustificatamente l'attività sul mercato. Si tratterebbe di adempimenti che mal si conciliano con l'attività economica connessa alle locazioni brevi, caratterizzate da un numero ingente di contratti che richiedono una gestione rapida, e che si tradurrebbero in una ingiustificata limitazione dell'accesso e dell'esercizio dell'attività ricettiva extralberghiera.

Anche questo profilo di doglianza non può essere accolto per le stesse ragioni di cui ai precedenti punti 7.3.e 7.4., cui si rinvia.

Peraltro, deve aggiungersi che anche secondo quanto si legge nel parere dell'AGCM del 27 novembre 2017 tali obblighi di comunicazione sarebbero perfettamente compatibili con le esigenze di tutela della concorrenza invocate da parte ricorrente.

Inoltre, come documentato dalla difesa erariale nella sua ultima memoria, la non incidenza della nuova normativa sul modello di business prescelto dalle ricorrenti è confermata dalle iniziative (ricavate da recenti notizie di stampa; cfr Sole 24 ore del 24 giugno 2018) assunte da Airbnb in ordine alla stipula di convenzioni con singoli enti territoriali (tra tutti, i comuni della Toscana) proprio a fini di trasmissione dei dati relativi ai contratti stipulati e di

riscossione dell'imposta di soggiorno.

7.7. Con riferimento all'obbligo di nomina del rappresentante fiscale e sulla discriminazione degli operatori non stabiliti nel territorio italiano, parte ricorrente sostiene che simile obbligo, secondo gli orientamenti consolidati della giurisprudenza comunitaria, costituirebbe una misura illegittima e contrastante con il diritto europeo e, in particolare, con l'art. 56 TFUE, che statuisce il principio della libera prestazione di servizi (cfr. Corte di giustizia UE causa C-522/2004 e causa C-678/2011).

Secondo la Corte di giustizia, vi sarebbe in tali casi una violazione del principio stabilito all'art. 56 del TFUE, là dove i legislatori nazionali avrebbero potuto adottare *“misure, volte a conseguire l'obiettivo di garantire il pagamento di detta imposta, le quali sono meno pregiudizievoli per la libera prestazione di servizi rispetto all'obbligo di nominare un rappresentante responsabile residente”* (Cort. giust. causa C-522/2004, punto 55).

La questione merita un particolare approfondimento in quanto essa è stata esaminata dalla Corte di giustizia in due arresti, menzionati da parte ricorrente, concernenti, per la verità, fattispecie non del tutto sovrapponibili alla vicenda in esame.

Occorre, in primo luogo, rilevare che a proposito di tale censure, a differenza delle precedenti, si ravvisa certamente una lesione dell'art. 56 del Trattato, in quanto la misura dell'obbligo del responsabile fiscale è rivolta unicamente ai soggetti che, come parte ricorrente, non sono stabiliti in Italia.

Il punto centrale da esaminare è dunque se, nel caso di specie, detta misura, potenzialmente lesiva della libertà di prestazione di servizi nell'Unione sia o meno giustificata per motivi imperativi di interesse pubblico, come enucleati secondo i parametri indicati dalla stessa Corte di giustizia.

Secondo una giurisprudenza consolidata della Corte europea, i provvedimenti nazionali che possono ostacolare o scoraggiare l'esercizio

delle libertà fondamentali garantite dal Trattato possono infatti essere ammessi, a condizione che perseguano uno scopo legittimo compatibile con il Trattato e siano giustificati da motivi imperativi d'interesse pubblico, che siano idonei a garantire il raggiungimento dello scopo perseguito e non eccedano quanto necessario per raggiungerlo (v., in tal senso, sentenze 11 marzo 2004, causa C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Racc. pag. I-2409, punto 49; 7 settembre 2006, causa C-470/04, N, Racc. pag. I-7409, punto 40, e Commissione/Danimarca, cit. supra, punto 46).

Nei casi citati da parte ricorrente, la Corte di giustizia non ha ritenuto sussistente tale giustificazione.

In particolare, nella causa C-522/04, Commissione c/ Regno del Belgio, in cui si trattava di determinare se l'obbligo di nominare un rappresentante responsabile residente in Belgio fosse necessario per garantire il pagamento dell'imposta annuale sui contratti assicurativi, nonché degli interessi legali e di mora eventualmente dovuti con riguardo a contratti conclusi all'estero per rischi situati in Belgio, la Corte ha ritenuto che tale obiettivo poteva essere conseguito con mezzi meno restrittivi.

In primo luogo, la Corte ha sottolineato che l'art. 1, n. 1, primo trattino, della direttiva 77/799/CEE prevede lo scambio tra autorità degli Stati membri di ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sui premi assicurativi, in particolare dell'imposta annuale sui contratti assicurativi prevista dal diritto belga.

Inoltre, la Corte ha menzionato la direttiva 76/308 secondo la quale è oggetto di reciproca assistenza il recupero delle imposte sui premi assicurativi, tra cui tale imposta.

Infine, la Corte ha evidenziato che, in base al diritto belga, l'assicurato è debitore a titolo personale dell'imposta annuale sui contratti assicurativi qualora il contratto in oggetto sia stato sottoscritto presso un assicuratore che non sia stabilito in Belgio e che non vi abbia un'agenzia, una succursale,

una rappresentanza o una sede operativa, né un rappresentante responsabile.

La Corte ha pertanto concluso che *“il diritto belga contiene misure, volte a conseguire l’obiettivo di garantire il pagamento di detta imposta, le quali sono meno pregiudizievoli per la libera prestazione dei servizi rispetto all’obbligo di nominare un rappresentante responsabile residente in Belgio.”*

Nella causa C 678/11, Commissione c/ Regno di Spagna, si trattava dell’obbligo, per i fondi pensione stabiliti in Stati membri diversi dal Regno di Spagna e che offrono piani pensionistici professionali in Spagna nonché per le compagnie di assicurazioni ivi operanti in regime di libera prestazione dei servizi, di designare un rappresentante fiscale residente in Spagna. La Corte ha ritenuto che gli argomenti e le prove addotti dal Regno di Spagna al fine di dimostrare l’inefficacia dei meccanismi istituiti dalle direttive 77/799/CEE e 2008/55/CE (in relazione rispettivamente all’ottenimento di informazioni relative all’imposta dovuta e alla sua riscossione) e, pertanto, la necessità di nominare un rappresentante fiscale per assicurare la trasmissione di informazioni e la riscossione dell’imposta dovuta, non potessero essere accolti.

La Corte ha pertanto ritenuto che la previsione del diritto spagnolo di imporre la nomina del rappresentante fiscale costituisca, nel caso di specie, una restrizione alla libera prestazione dei servizi non giustificata da motivi imperativi di interesse pubblico.

Entrambe le decisioni della Corte, tuttavia, non pongono – come vorrebbe parte ricorrente - un principio assoluto di non compatibilità con il diritto eurounitario dell’obbligo di nominare un rappresentante fiscale in capo ad un soggetto non stabilito. Esse infatti si limitano ad affermare, con riferimento alle circostanze specifiche dei casi di specie esaminati, la non proporzionalità di tale obbligo rispetto al fine di garantire la lotta all’evasione fiscale e l’effettiva riscossione di una imposta, sussistendo, nelle

fattispecie scrutinate, la possibilità di adottare strumenti alternativi meno restrittivi.

In particolare, nella causa c- 678/11, Commissione c/ Regno di Spagna, in più occasioni la Corte ha riaffermato, nei paragrafi 45 e 46, che il principio che *“la lotta contro l’elusione fiscale e l’efficacia dei controlli fiscali possono essere invocate per giustificare restrizioni all’esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato (v. sentenza Strojírny Prostřejov e ACO Industries Tábor, C 53/13 e C 80/13, EU:C:2014:2011, punto 55 nonché giurisprudenza ivi citata).*

Parimenti, la necessità di garantire l’efficacia della riscossione dell’imposta (..) costituisce una ragione imperativa di interesse generale tale da giustificare una restrizione alla libera prestazione dei servizi (v. sentenza X, EU:C:2012:635, punto 39).”

In linea di principio, dunque, l’esigenza di assicurare la riscossione di un’imposta e la lotta all’evasione fiscale possono costituire motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare una misura restrittiva della libertà di prestazione di servizi.

Occorre però che la misura sia proporzionata e che non si ravvisino strumenti alternativi meno restrittivi.

Ora, nel caso all’esame del Collegio, come si è detto, è assodato che il livello di evasione fiscale delle imposte sui proventi delle locazioni brevi è altissimo. Come emerge dalla relazione tecnica di accompagnamento al decreto –legge, dalle indagini condotte dalla Guardia di Finanza sulle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche, presentate per l’anno 2015, è emerso che solo un soggetto su quattro, tra quanti affittano la propria abitazione o una singola camera, dichiara al Fisco il canone percepito, per un ammontare dichiarato complessivo pari a 221 milioni di euro, per la quasi totalità assoggettato al regime della cedolare secca. Sulla base di tale dato l’imponibile non dichiarato è stato stimato in 663 milioni di euro con una maggiore ritenuta pari a 139,3 milioni di euro. L’impatto finanziario derivante dall’applicazione della contestata disposizione risulta, dunque,

essere stato stimato in 813 milioni di euro per l'anno 2017 e, a regime a partire, dall'anno 2018, in 139, 3 milioni di euro.

In questo quadro appare, in primo luogo, imprescindibile la collaborazione dei soggetti intermediari per informare il fisco circa le transazioni effettuate. A fronte di tale entità di economia sommersa, lo Stato italiano ha perciò ritenuto di imporre su tutti indistintamente gli operatori del mercato sia obblighi informativi che obblighi di ritenuta e versamento (della cedolare secca o di una ritenuta a titolo di acconto), qualora intervengano nel pagamento.

Rispetto a tali obblighi in sé, si è già chiarito che non si ravvisa alcuna lesione della libera prestazione di servizi, in quanto non vi è alcuna disparità di trattamento tra residenti e non residenti.

L'unico profilo da valutare resta dunque se per i soggetti non stabiliti e non residenti in Italia il correlato obbligo di nominare un rappresentante fiscale costituisca una misura eccedente i parametri di proporzionalità e necessità, fissati dalla Corte di giustizia, per ammettere una misura restrittiva di una libertà fondamentale.

Occorre premettere che, come ha rilevato l'avvocatura dello Stato nella sua memoria di replica, la Corte di Giustizia ha chiarito che la designazione del rappresentante fiscale ha unicamente lo scopo di consentire al Fisco di avere un interlocutore nazionale quando il soggetto passivo è stabilito all'estero (Causa C-1/08, punto 34) e tale designazione, per ammissione della stessa Corte, non presuppone quel *minimum* di dotazione di risorse umane e strumentali necessaria ad integrare la stabile organizzazione (causa C- 323/12, punti 46-48).

La misura della nomina del responsabile fiscale è dunque sicuramente idonea allo scopo.

Tale incumbente comporta sì maggiori oneri dal punto di vista economico (oneri che peraltro non sono stati specificamente quantificati dalle parti in

causa), ma rappresenta anche dal punto di vista pratico un'agevolazione, nel momento in cui si deve ottemperare ad obblighi di natura tributaria di uno Stato estero. Adempiere a tali obblighi senza disporre di una stabile organizzazione in Italia e senza avvalersi di un responsabile fiscale potrebbe infatti rivelarsi altrettanto oneroso, dovendo comunque l'intermediario estero rivolgersi ad un professionista esperto nel diritto dello Stato membro per adempiere gli obblighi di ritenuta e versamento delle imposte sulle locazioni brevi.

Non è detto pertanto che in mancanza della nomina del responsabile fiscale, l'onere in concreto gravante sui soggetti non stabiliti al fine di adempiere agli obblighi di comunicazione e ritenuta, cui comunque essi sono tenuti, sarebbe meno rilevante.

Inoltre, come è stato sottolineato nella circolare della Agenzia delle entrate impugnata con il ricorso per motivi aggiunti, la previsione di un responsabile fiscale ha anche il vantaggio di chiarire una volta per tutte che non vi sia alcuna stabile organizzazione sul territorio italiano e che quindi l'intermediario estero è solo tenuto ad obblighi tributari strumentali al pagamento delle imposte da parte di terzi (i proprietari degli immobili locali in Italia), ma non è soggetto ad obblighi tributari in relazione ai propri redditi, che continuano ad essere tassati nel Paese ove esso risulta essere stabilito, senza alcun rischio di doppia imposizione. Sotto questo profilo, la misura potrebbe anche rappresentare una agevolazione.

Non può poi non convenirsi con quanto rilevato dall'Avvocatura dello Stato nella sua memoria conclusionale, laddove ha sottolineato che la valutazione circa la proporzionalità della misura non può essere disgiunta dalla considerazione delle caratteristiche intrinseche della *sharing economy*, caratterizzati da una molteplicità di fornitori e utenti di beni e servizi e da un'impresa che assume solo una funzione facilitatrice dell'incontro tra domanda e offerta di servizi.

In questo quadro la proporzionalità in concreto della misura prescelta dallo Stato italiano per garantire la riscossione delle imposte sulle locazioni brevi risulta fondata sulla inidoneità di altre misure in astratto potenzialmente meno onerose, quale ad esempio la cooperazione amministrativa.

Infatti, come ha osservato la difesa erariale, *“l’attivazione di tale strumento sarebbe, nel concreto caso di specie, priva di effetto utile, poiché essa implicherebbe l’instaurazione di un incessante dialogo con le Autorità fiscali irlandesi, onde ottenere, per il loro tramite, dalla società Airbnb informazioni relative a centinaia di migliaia, se non a milioni di utenti, per di più relative ad immobili siti in Italia e a redditi ivi prodotti.”* A ciò si aggiunga anche la difficoltà, con questi strumenti, di ottenere da parte di intermediari non stabiliti in Italia, in caso di loro inottemperanza, il versamento delle trattenute. Obbligo quest’ultimo che non è in discussione per le ragioni sopra più volte declinate, ma che diverrebbe sostanzialmente incoercibile in assenza di un responsabile fiscale.

Infine, ad avviso del collegio, la proporzionalità della misura adottata sussiste anche in ragione della peculiarità della fattispecie, caratterizzata dall’esistenza di un numero enorme di precettori di redditi assai modesti (spesso si tratta di poche centinaia di euro per ogni locazione breve) e alle connaturate difficoltà di accertamento del presupposto dell’imposta, dovuta alla natura breve della locazione. Lo sforzo richiesto allo Stato per ottenere la riscossione effettiva di tali imposte nei confronti dei proprietari degli immobili, atteso il numero degli accertamenti da effettuare e l’entità del sommerso, sarebbe probabilmente addirittura maggiore del vantaggio che ne deriverebbe per il fisco, considerato che si tratta di redditi molto modesti ma diffusi su una enorme platea di soggetti. In questo quadro, quindi, la misura alternativa, invocata da parte ricorrente, di rimettere allo Stato italiano l’accertamento e la riscossione di queste imposte, secondo gli ordinari strumenti a disposizione del fisco, risulterebbe sostanzialmente una

misura inidonea.

Per tutte queste ragioni, il Collegio ritiene che la previsione dell'obbligo di nomina del rappresentante fiscale sia nel caso di specie giustificata da motivi imperativi di pubblico interesse e che risulti proporzionata allo scopo di garantire la riscossione di un'imposta che è stato in concreto accertato essere oggetto di una rilevantissima evasione fiscale, non ravvisandosi misure meno gravose effettivamente e concretamente idonee ad assicurare lo stesso risultato.

7.8 Con riferimento agli oneri connessi alla riscossione dell'imposta di soggiorno, previsto dall'art. 4, comma 5-ter, del d.l. 50/2017, parte ricorrente sostiene che, nonostante il provvedimento dell'Agenzia delle entrate impugnato non sia attuativo di tale disposizione, tale previsione ostacolerebbe la libera prestazione di servizi e altererebbe il gioco concorrenziale nel mercato di riferimento. Inoltre, si riscontrerebbe una irragionevole disparità di trattamento rispetto ai titolari degli hotel che non essendo qualificati come responsabili d'imposta, non rispondono del pagamento della tassa di soggiorno, al contrario degli intermediari che, essendo responsabili in solido per effetto della nuova normativa.

La doglianza non è ammissibile per carenza di interesse in quanto il profilo contestato non è oggetto del provvedimento impugnato.

7.9. Alla luce di tutte le considerazioni sopra svolte, il Collegio ritiene di non dover rimettere alcuna questione pregiudiziale alla Corte di giustizia.

7.10 In disparte i profili di diritto europeo, parte ricorrente ha dedotto anche che l'ingiustificata selezione degli operatori soggetti alle prescrizioni ex art. 4 d.l. n. 50/2017 si porrebbe in contrasto con i principi costituzionali di ragionevolezza ed eguaglianza (art. 3 Cost.), di libertà di iniziativa economica (art. 41 Cost.) e di tutela della concorrenza (art. 117 Cost.).

La questione di legittimità costituzionale prospettata è manifestamente

infondata.

Con riferimento ai dedotti profili di violazione dei principi di ragionevolezza e di uguaglianza è sufficiente richiamare quanto si è detto sopra con riferimento alla natura non discriminatoria della misura e alla sua finalità di contrastare un fenomeno di evasione accertato come diffuso e molto rilevante nel settore.

Per quanto attiene alla dedotta lesione della libertà di iniziativa economica, osserva il Collegio che l'imposizione degli obblighi contestati, che non incidono sulla possibilità per gli operatori continuare a porre in essere la loro attività economica ma che comportano solo in capo ad essi alcuni oneri gestionali aggiuntivi, si è resa necessaria per fronteggiare un grave fenomeno di evasione fiscale ed è quindi giustificata e proporzionata alla luce della preminente esigenza dello Stato di garantire gli introiti tributari, dovendo l'art. 41 Cost. essere bilanciato anche con gli artt. 2 e 53 Cost.

Infine, nemmeno alcuna lesione dei principi della concorrenza si evidenziano nel caso di specie, trattandosi di misure che si applicano indistintamente a tutti gli operatori del settore, residenti e non, in presenza di oggettive condizioni di fatto, quale la materiale detenzione delle somme oggetto dei pagamenti dei corrispettivi delle locazioni brevi.

7.10 Con il terzo motivo di ricorso, parte ricorrente lamenta che l'attività di raccolta, trasmissione e conservazione dei dati degli utenti, sarebbe in contrasto con i principi stabiliti dal Codice in materia di protezione dei dati personali (D. Lgs. 196/2003), con la Direttiva 95/46/CE nonché Regolamento europeo in materia di protezione dei dati personali approvato con Regolamento UE 2016/679 e in vigore dal 25 maggio 2016.

7.11. In primo luogo, la ricorrente sostiene che sia stata illegittimamente omessa la previa consultazione del garante della privacy ai sensi dell'art. 154, comma 4, d. lgs. 196/03.

La doglianza è infondata.

L'invocato articolo del codice della privacy, nel testo all'epoca vigente, così prevedeva: *“4. Il Presidente del Consiglio dei ministri e ciascun ministro consultano il Garante all'atto della predisposizione delle norme regolamentari e degli atti amministrativi suscettibili di incidere sulle materie disciplinate dal presente codice.”*

Tale norma non può ritenersi applicabile al caso di specie in quanto le previsioni circa gli obblighi di comunicazione dei dati dei titolari degli immobili oggetto di contratti di locazione breve sono dettate dalla fonte di rango primario, il d.l. n. 50/2017, del quale, sul punto, il provvedimento dell'Agenzia impugnato nel presente ricorso costituisce mera ripetizione. La norma, inoltre, si riferisce letteralmente unicamente al Presidente del Consiglio e ciascun ministro e non alle Agenzie fiscali.

7.12. Secondo parte ricorrente, il trattamento imposto dal provvedimento impugnato sarebbe poi in violazione dei principi di liceità e correttezza (artt. 11 del Codice Privacy, art. 6 della Direttiva Privacy e art. 6 del Regolamento Privacy), finalità (artt. 11 del Codice Privacy, artt. 6 della Direttiva Privacy e del Regolamento Privacy), proporzionalità, pertinenza e non eccedenza (cd. principio di minimizzazione del dato), art. 11, comma 11, lett. d) del Codice Privacy, art. 6 della Direttiva Privacy e art. 5 del Regolamento Privacy) dei trattamenti. I dati in questione, infatti, esulerebbero da quanto strettamente necessario al fine di promuovere la conclusione di contratti di locazione di breve durata, attraverso lo sfruttamento di una piattaforma telematica come quella di Airbnb.

Anche sotto questo profilo, la prospettazione di parte ricorrente non può essere condivisa.

I dati personali oggetto di comunicazione all'agenzia delle entrate rappresentano infatti i dati minimi necessari per consentire l'identificazione del titolare dell'immobile locato, al fine di calcolare l'imposta dallo stesso dovuta. I dati in questione sono infatti: *“il nome, cognome e codice fiscale del locatore, la durata del contratto, l'importo del corrispettivo lordo e l'indirizzo*

dell'immobile.”

Si tratta, peraltro, di dati che, ad eccezione del codice fiscale, dovrebbero essere già in possesso dell'intermediario in relazione alla conclusione del contratto. E' prevista inoltre per i contratti relativi al medesimo immobile e stipulati dal medesimo locatore, la possibilità che la comunicazione dei dati può essere effettuata anche in forma aggregata.

Il principio di proporzionalità, pertinenza e non eccedenza dei dati richiesti, dunque, risulta essere pienamente rispettato.

7.13. Infine, il provvedimento sarebbe, secondo parte ricorrente, illegittimo perché prevede il trattamento di (una ingentissima mole di) dati personali, in difetto del previo consenso degli interessati. Né potrebbe applicarsi l'esenzione dal consenso sotto il profilo della necessità per l'adempimento a un obbligo di legge (art. 24, comma 1, lett. a), d. lgs. N.196/03), in quanto parte ricorrente non è residente in Italia.

Anche sotto questo profilo, la doglianza non può essere accolta.

Ai sensi dell'art. 24 del codice della Privacy, nel testo vigente all'epoca di adozione degli atti impugnati, “1. *Il consenso non è richiesto, oltre che nei casi previsti nella Parte II, quando il trattamento: a) è necessario per adempiere ad un obbligo previsto dalla legge, da un regolamento o dalla normativa comunitaria;*”.

Inoltre, l'art. 6 del regolamento UE 2016/679 prevede la liceità del trattamento dati se esso “è necessario per adempiere un obbligo legale al quale è soggetto il titolare del trattamento;” come unica condizione, anche a prescindere dal consenso espresso dall'interessato.

Irrilevante, in questo quadro, la circostanza che parte ricorrente risieda in Irlanda, dovendosi applicare, in relazione ad operazioni commerciali effettuate in Italia, la legge italiana. Infine, come ha correttamente evidenziato l'Agenzia, nelle sue memorie, detto consenso potrebbe sempre essere richiesto da Airbnb ai suoi utenti al momento dell'accesso al servizio.

7.14. Con il quarto motivo di ricorso, parte ricorrente articola ulteriori

censure, concernente i vizi propri del provvedimento dell'Agenzia delle entrate impugnato in quanto esso, equiparando il regime giuridico differenziato dall'art. 4, commi 5 e 5-bis (sostituto d'imposta/responsabile d'imposta), contrasterebbe sia con lo stesso d.l. n. 50/2017, sia con il diritto europeo, avendo introdotto un regime ancor più rigoroso di quello previsto dalla legge.

In sostanza, il provvedimento stabilirebbe che sono sostituti d'imposta anche i soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione. Ad avviso di parte ricorrente, tale aspetto assume peculiare rilievo poiché, rispetto a quanto già illegittimamente previsto dal d.l. n. 50/2017, *in parte qua* il provvedimento estenderebbe ai soggetti non residenti gli obblighi di presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta (mod. 770) e di certificazione delle ritenute effettuate, obblighi ai quali i responsabili d'imposta non sono tenuti, e che possono determinare conseguenze penali non previste, invece, per quest'ultimi (art. 5, comma 1 bis del d.lgs. 74/2000).

Occorre, per ragioni di chiarezza, riportare il testo dei commi 5, 5 bis dell'art. 4 del d.l. 50/2007, come modificato in sede di conversione.

“5. I soggetti residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di cui ai commi 1 e 3, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, operano, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21 per cento sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario e provvedono al relativo versamento 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.

5-bis. I soggetti di cui al comma 5 non residenti in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del

Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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.”

Il provvedimento oggetto di impugnazione con il ricorso originario, è stato adottato ai sensi del comma 6, del citato articolo 4, il quale prevede: “6. *Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, sono stabilite le disposizioni di attuazione (dei commi 4, 5 e 5-bis) del presente articolo, incluse quelle relative alla trasmissione e conservazione dei dati da parte dell'intermediario.”*

Esso, al punto 4.2., disciplina gli obblighi di versamento, certificazione e dichiarazione della ritenuta, prevedendo che essa deve essere versata entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è stata effettuata, con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché dichiarata e certificata, ai sensi dell'articolo 4 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Tale ultimo articolo disciplina in effetti la dichiarazione e le certificazioni dei sostituti d'imposta, prevedendosi l'obbligo della presentazione annuale della dichiarazione dei sostituti d'imposta su appositi modelli (Mod. 770), approvati annualmente con provvedimento dell'Agenzia dell'Entrate.

I medesimi obblighi sono imposti dal provvedimento gravato, al punto 4.3,

ai soggetti non residenti, se in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'articolo 162 del TUIR, i quali effettuano in qualità di sostituti d'imposta gli adempimenti di cui al punto 4.2. tramite la stabile organizzazione.

Se si tratta invece di soggetti non residenti e privi di stabile organizzazione, il provvedimento, sempre la punto 4.3., prevede che essi: *“effettuano gli adempimenti di cui al punto 4.2. tramite un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.”*

In sostanza, secondo parte ricorrente, in tal modo il provvedimento, a differenza di quanto fatto dal legislatore, non discriminerebbe la situazione dei sostituti d'imposta rispetto a quella dei responsabili di imposta, prevedendo per questi ultimi i medesimi obblighi di dichiarazione previsti unicamente per i primi dal DPR n. 322 del 1998.

La tesi di parte ricorrente non può essere condivisa.

Occorre premettere che l'art. 64, co. 3, del d.P.R. 29.9.1973, n. 600, identifica il responsabile d'imposta in *“Chi, in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi?”*, attribuendogli *“il diritto di rivalsa”*.

Il legislatore non ha invero dettato un insieme organico di norme relative a tale figura nel momento procedimentale e processuale; non si rinviene ad esempio una specifica disciplina delle modalità con cui la pretesa impositiva può essere fatta valere nei confronti del responsabile d'imposta. Vi sono solo sporadiche disposizioni ad esso riferibili, dettate per lo più in relazione alla fase dell'accertamento e della riscossione.

La dottrina e la giurisprudenza hanno tuttavia enucleato una serie di principi applicabili al responsabile di imposta, che lo distinguono dal sostituto di imposta.

Il tratto distintivo della figura del responsabile di imposta è infatti la c.d.

“solidarietà tributaria dipendente”, in quanto il responsabile, pur essendo tenuto in solido al pagamento dell’imposta, ha una mera posizione di garanzia ed è del tutto estraneo alla manifestazione della capacità contributiva, propria invece solo del soggetto coobbligato. La figura inoltre deve essere di volta in volta individuata dalla legge.

A differenza del sostituto di imposta, il responsabile di imposta ha diritto di rivalsa ma non sarebbe obbligato ad esercitare tale diritto, mentre il sostituto di imposta è tenuto ad effettuare il pagamento in vece del soggetto obbligato e quindi a far gravare su di esso l’onere economico del pagamento dell’imposta, con obbligo di rivalsa.

Va dunque in primo luogo chiarito che il provvedimento in esame non ha effettuato una equiparazione totale tra la figura del responsabile di imposta e quella del sostituto di imposta, lasciando a ciascuno il rispettivo regime giuridico, limitandosi a disporre circa le modalità di adempimento degli obblighi di dichiarazione previsti dal DPR n. 322 del 1998.

Tale previsione non appare in contrasto con la norma di legge invocata da parte ricorrente.

In particolare, l’art. 4, comma 5 bis, espressamente prevede: *“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.”*

Il rinvio espresso all’art. 23 del DPR n. 600 del 1973 chiarisce che i soggetti che devono essere nominati rappresentanti fiscali sono quelli tenuti ad operare la ritenuta (a titolo di accolto o come cedolare secca), secondo le modalità operative dettate dal citato art. 23, che sono quelle proprie del sostituto di imposta.

D’altro canto, gli *“obblighi derivanti dal presente articolo”*, cui la norma rinvia, sono quelli di cui al comma 5, comprensivi sia dell’obbligo di effettuare

“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,” che “alla relativa certificazione ai sensi dell'articolo 4 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.” Si tratta dei medesimi obblighi che devono adempiere sia i soggetti residenti che quelli non residenti ma dotati di stabile organizzazione.

In questo quadro, appare dunque chiaro che la lettera dell'art. 4, comma 5 bis, ultima parte, nel richiamare tanto all'art. 23 DPR 600/1973 che agli obblighi di cui all'art. 4, comma 5, del d.l. 50/2007, deve essere inteso nel senso che il rappresentante fiscale, nominato dal responsabile di imposta, ai fini dell'adempimento degli obblighi di cui all'art. 4, comma 5, debba operare anche la certificazione *“ai sensi dell'articolo 4 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322”*, prevista dall'art. 4, comma 5, cit.

Il provvedimento impugnato, pertanto, nella parte in cui, al punto 4.3., dispone che i responsabili di imposta *“effettuano gli adempimenti di cui al punto 4.2. tramite un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”* non si pone in contrasto con la fonte primaria, ma ne fornisce una semplice attuazione, reiterando il precetto che già la norma primaria aveva posto.

In questo quadro, l'asserita equiparazione compiuta dall'Agenzia nel provvedimento impugnato quanto agli obblighi di presentazione delle dichiarazioni (mod. 770) della figura del responsabile di imposta rispetto a quella del sostituto di imposta non si pone in contrasto con il dettato della fonte primaria, tenuto conto altresì che gli obblighi di dichiarazione dovranno essere posti in essere tramite il responsabile fiscale.

7.15. Sempre con il quarto motivo di ricorso, parte ricorrente lamenta che il provvedimento impugnato sarebbe viziato da insufficiente determinatezza e

tassatività circa i confini applicativi -soggettivi e oggettivi- del nuovo regime fiscale.

In particolare, non sarebbe stato chiarito, anzitutto, l'esatto significato giuridico della locuzione "*qualora intervengano nel pagamento*" (art. 4, commi 5 e 5-bis).

La doglianza è infondata.

L'intervento nel pagamento è menzionato dal provvedimento, ripetendo il dettato normativo, dopo il riferimento all'attività di incasso dei canoni o dei corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve, con il significato di comprendere ogni forma di partecipazione all'attività di pagamento che comporti la disponibilità dei corrispettivi. E' chiaro pertanto che la mera comunicazione di dati per l'espletamento di operazioni di pagamento, né altre attività meramente informative, non costituiscono "intervento nel pagamento".

Peraltro, la circolare 24/E del 12 ottobre 2017 ha chiarito che "*La formulazione volutamente ampia ha inteso prevedere l'obbligo di operare la ritenuta in tutte le ipotesi in cui l'intermediario intervenga nella fase in cui è assolta l'obbligazione pecuniaria prevista dal contratto, partecipando alla operazione di pagamento del corrispettivo da parte del conduttore e/o alla riscossione da parte del locatore. In ogni caso la materiale disposizione delle risorse finanziarie impone all'intermediario di effettuare su tali somme il prelievo del 21 per cento a titolo di ritenuta da versare all'erario.*" E ha inoltre specificato che "*La ritenuta deve essere operata anche qualora l'intermediario abbia delegato soggetti terzi all'incasso del canone e all'accredito del relativo importo al locatore.*" I dubbi interpretativi sollevati devono dunque comunque ritenersi superati, alla luce delle indicazioni fornite dalla circolare, con conseguente improcedibilità delle relative censure.

7.16. Altra categoria difficile da identificare in senso univoco sarebbe, secondo parte ricorrente, quella dei soggetti non residenti "*ricognosciuti privi di stabile organizzazione in Italia*" (art. 4, comma 5-bis). Il provvedimento non

chiarirebbe in alcun modo in cosa consista detto “riconoscimento” né se a tal fine sia o meno necessario un atto dell’amministrazione fiscale che stabilisca o dichiari che il soggetto non residente sia privo di stabile organizzazione.

Anche sotto questo profilo, la censura è infondata.

Va in primo luogo rilevato che, anche sotto questo profilo, il provvedimento si limita a ripetere il dettato normativo, in quanto anche il d.l. 50/2007 parla di *“soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia”*.

In ogni caso, poi, è evidente che non occorra alcun provvedimento formale di riconoscimento della mancanza della stabile organizzazione in Italia, ma che tale attività accertativa sia di volta in volta esercitata dall’amministrazione tributaria al fine di qualificare la posizione del soggetto non residente.

Peraltro, nella circolare 24/E si legge espressamente che *“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.”*

7.17. Infine, secondo parte ricorrente, non sarebbe infine possibile definire esattamente neppure cosa debba intendersi con l’espressione *“al di fuori dell’esercizio di attività di impresa”* utilizzata per circoscrivere le attività di locazione rilevanti a fini fiscali. Non essendo ancora stato emanato il regolamento per la definizione dei criteri in base ai quali l’attività di locazione possa presumersi svolta in forma imprenditoriale, il provvedimento sarebbe viziato per irragionevolezza e intempestività preventiva, nel senso che le disposizioni attuative degli obblighi qui in esame avrebbero dovuto trovare disciplina solo dopo la precisa individuazione dei contratti di locazione assoggettati al nuovo regime, in

quanto conclusi al di fuori dell'esercizio di attività di impresa.

Anche quest'ultimo profilo di doglianza deve essere disatteso.

Con la circolare 24/E del 12 ottobre 2017, infatti, ha fornito una definizione di locazione breve e ha chiarito che: *“Devono ritenersi escluse dall'ambito applicativo della norma le locazioni brevi che rientrano nell'esercizio di attività d'impresa come definita, ai fini reddituali e ai fini IVA, rispettivamente dall'art. 55, comma 2 del TUIR e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972, secondo i quali le prestazioni di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile, quali, per quanto qui interessa, le locazioni, costituiscono esercizio d'impresa se derivanti dall'esercizio di attività organizzata in forma d'impresa.”*

La circolare ha poi chiarito che *“l'applicazione della disciplina in esame è esclusa, inoltre, anche nel caso di attività commerciale non esercitata abitualmente, i cui redditi sono compresi*

tra i redditi occasionali di cui all'art. 67, comma 1, lett. i) del TUIR.”

Si tratta, come si nota, di un mero richiamo a parametri normativi preesistenti, circa la definizione di attività di impresa a fini tributari. Non è quindi condivisibile la tesi di parte ricorrente che la locuzione *“al di fuori dell'esercizio dell'attività di imprese”* potesse essere ritenuta ambigua.

In ogni caso, comunque, con l'entrata in vigore della sopramenzionata circolare, tutti i dubbi interpretativi sollevati, devono ritenersi ormai superati, con conseguente improcedibilità delle relative censure.

7.18. Anche con riferimento ai dubbi circa l'ambito di applicazione territoriale del nuovo regime fiscale, e in particolare se esso riguardi anche contratti di locazione breve relativi a immobili siti al di fuori del territorio italiano, ma locati da *host* residenti in Italia, la citata circolare ha chiarito che essa si applica solo ai contratti relativi ad immobili situati in Italia, *“in quanto quelli situati all'estero producono reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. f) del TUIR”*.^{7.17.}

Improcedibile per sopravvenuta carenza di interesse è anche l'ultima

censura dedotta in ricorso riguardante i dubbi circa l'entrata in vigore della nuova disciplina.

Per quanto riguarda gli obblighi di trasmissione, infatti, con provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 20 giugno 2018, è stato disposto che gli intermediari effettuano la comunicazione dei dati relativi ai contratti per l'anno 2017 con le modalità previste dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 12 luglio 2017 n. 132395, entro il 20 agosto 2018.

Per quanto riguarda gli obblighi di ritenuta, la circolare sopra più volte menzionata ha chiarito che, sebbene la ritenuta si applichi ai canoni di locazione e ai corrispettivi derivanti da contratti stipulati a partire dal 1° giugno 2017, per espressa previsione normativa, l'Agenzia ha ritenuto di non sanzionare le omissioni fino al 11 settembre 2017. *“Gli intermediari saranno comunque sanzionabili per le omesse o incomplete ritenute da effettuare a partire dal 12 settembre 2017 e da versare entro il 16 ottobre 2017.”*

8. In conclusione, il ricorso originario deve respinto mentre in relazione al ricorso per motivi aggiunti va, come si è detto, dichiarato il difetto assoluto di giurisdizione.

Le spese possono essere compensate alla luce della complessità e novità delle questioni.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio (Sezione Seconda Ter), definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, integrato da motivi aggiunti, così provvede:

respinge il ricorso originario;

dichiara il difetto assoluto di giurisdizione in relazione al ricorso per motivi aggiunti;

compensa le spese tra tutte le parti del giudizio.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nelle camere di consiglio dei giorni 17 ottobre 2018 14 dicembre 2018 e 5 febbraio 2019 con l'intervento dei magistrati:

Pietro Morabito, Presidente

Michelangelo Francavilla, Consigliere

Maria Laura Maddalena, Consigliere, Estensore

L'ESTENSORE

Maria Laura Maddalena

IL PRESIDENTE

Pietro Morabito

IL SEGRETARIO