

Tax News

1/2023

Comitato di direzione

Fabrizio Amatucci, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle
Valerio Ficari, Maria Cecilia Fregni, Maurizio Logozzo
Giuseppe Marini, Loris Tosi, Antonio Viotto



G. Giappichelli Editore

Tax News

1/2023

1/2023



G. Giappichelli Editore

TAX NEWS

Rivista online

Supplemento della Rivista trimestrale di Diritto Tributario

Iscrizione al R.O.C. n. 25223

G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO

VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111

<http://www.giappichelli.it>

ISSN 2612-5196

**Fascicolo semestrale pubblicato on-line nel mese di ottobre 2023
presso la G. Giappichelli Editore – Torino**

Responsabile: Eugenio della Valle.

Comitato di direzione:

Fabrizio Amatucci, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Valerio Ficari, Maria Cecilia Fregni, Maurizio Logozzo, Giuseppe Marini, Loris Tosi, Antonio Viotto.

Comitato scientifico:

Massimo Basilavecchia, Roberto Cordeiro Guerra, Alessandro Giovannini, Salvatore Muleo, Franco Paparella, Livia Salvini.

Comitato dei revisori:

Niccolò Abriani, Francisco Adame Martinez, Antonia Agulló Agüero, Mauro Beghin, Pietro Boria, Marc Bourgeois, Andrea Carinci, Loredana Carpentieri, Giuseppe Cipolla, Silvia Cipollina, Andrea Colli Vignarelli, Alberto Comelli, Gianluca Contaldi, Angelo Contrino, Daria Coppa, Giuseppe Corasaniti, Francesco Crovato, Giacinto Della Cananea, Adriano Di Pietro, Andrea Fedele, Luigi Ferlazzo Natoli, Stefano Fiorentino, Guglielmo Frasoni, Gianfranco Gaffuri, Franco Gallo, Cesar Garcia Novoa, Alfredo Garcia Prats, Andrea Giovanardi, Marco Greggi, Daniel Gutman, Pedro H. Herrera Molina, Giuseppe Ingrao, Manlio Ingrosso, Enrico Laghi, Salvatore La Rosa, Agostino Ennio La Scala, Carlos Lopez Espadafor, Raffaello Lupi, Jacques Malherbe, Alberto Marcheselli, Enrico Marellò, Enrico Marzaduri, Valeria Mastroiacovo, Giuseppe Melis, Sebastiano Maurizio Messina, Marco Miccinesi, Salvo Muscarà, Mario Nussi, Carlos Palao Taboada, Leonardo Perrone, Raffaele Perrone Capano, Franco Picciaredda, Maria Pierro, Francesco Pistolesi, Ana María Pita Grandal, Gianni Puoti, Salvatore Randazzo, José A. Rozas Valdés, Claudio Sacchetto, Guido Salanitro, Salvatore Sammartino, Roberto Schiavolin, Roman Seer, Maria Teresa Soler Roch, Paolo Stancati, Dario Stevanato, Thomas Tassani, Giuseppe Tinelli, Edoardo Traversa, Mauro Trivellin, Francesco Tundo, Antonio Uricchio, Juan Enrique Varona Alabern, Marta Villar Ezcurra, Marco Versigliani, Giuseppe Zizzo.

Comitato editoriale:

Ernesto-Marco Bagarotto, Paolo Barabino, Edgardo Bartolazzi-Menchetti, Daniele Canè, Susanna Cannizzaro, Pierluca Cardella, Matteo Clò, Silvia Giorgi, Giovanni Girelli, Rossella Miceli, Francesco Montanari, Francesco Pepe, Concetta Ricci, Fabio Russo, Giuseppe Scanu, Gianluca Selicato, Alessandro Tropea, Alessia Vignoli (Coordinatrice di redazione).

Collaboratori:

Simone Ariatti, Brunella Bellè, Andrea Buccisano, Anna Luigia Cazzato, Stefania Cianfrocca, Maria Gaballo, Valerio Marziali, Francesca Miconi, Francesco Odoardi, Francesco Spinello, Nicolò Zanotti, Simona Zitella.

I contributi pubblicati sulla rivista sono sottoposti, in forma anonima, alla valutazione da parte del Comitato dei revisori.

INDICE-SOMMARIO

pag.

Agevolazioni

- F. Odoardi**, La competenza amministrativa in ambito di recupero del credito R&S e parere preventivo del MISE 2
- V. Giordano, M. Bettarini**, La Risoluzione n. 41/E del 26 luglio 2022: dubbi e criticità, anche alla luce della giurisprudenza di merito, dell'interpretazione erariale sul credito d'imposta R&S nel settore della moda 11
- L. Vischi**, Crediti d'imposta inesistenti e non spettanti: alle Sezioni Unite l'individuazione del termine decadenziale per il recupero da parte del Fisco 25
- M. Pontillo**, Sistema tributario ed emergenza pandemica: note sugli interventi pubblici tra principi nazionali ed europei 33

Attuazione del tributo

- M. Gallo**, La formalizzazione dell'istanza di rimborso all'interno della dichiarazione non consente la definitiva cristallizzazione del credito: l'Amministrazione finanziaria ha poteri temporalmente illimitati in occasione della richiesta di rimborso 42
- E.M. Bagarotto**, I requisiti di legittimità dei provvedimenti impositivi emessi successivamente ad un avviso di accertamento "parziale" 51
- F. Odoardi**, Limiti alla deducibilità forfettaria dei costi nell'accertamento induttivo 57
- E.M. Bartolazzi Menchetti**, "Multilivello" la presunzione di distribuzione degli utili nelle società a ristretta base partecipativa (nota a) 63

F. Scialpi , Imputazione del maggior reddito accertato nell'impresa familiare	69
A. Quattrocchi , Modificazione, integrazione dell'accertamento e riduzione della pretesa impositiva mediante atto di autotutela (nota a)	75
P. Mastellone , Brevi note sulla legittimità della notifica di atti tributari effettuata da indirizzo PEC non inserito in pubblici registri	82
D. Mendola , L'applicabilità del principio della scissione soggettiva degli effetti giuridici della notificazione agli atti tributari	94
M. Gaballo , La formalizzazione dell'istanza di rimborso all'interno della dichiarazione non consente la definitiva cristallizzazione del credito: l'amministrazione finanziaria ha poteri temporalmente illimitati in occasione della richiesta di rimborso	104
M. Mazzanti , La motivazione quale requisito indefettibile dell'autotutela (nota a)	113
F. Rasi , La "strana convenienza" della trasparenza per presunzione	122
G. Procaccini , Indagini bancarie tra contraddittorio e vizi motivazionali	133

Imposte sui trasferimenti ed altri tributi

M. Gaballo , La Corte di Cassazione interviene sulla questione dell'imposizione delle liberalità indirette, definendo il quadro interpretativo precedentemente espresso	141
P. Giordano , La responsabilità del depositario autorizzato in caso di svincolo irregolare di prodotti soggetti ad accisa e gli abbuoni d'imposta: nota Cass. ord. 6 maggio 2022 n. 14361	150
G. Salanitro , Le "stesse parti intervenute nell'atto" nel regime dell'enunciazione	159

Irap e tributi locali

F. Garganese , TARI ridotta e condizioni di fruibilità del beneficio	166
G. Girelli , Rimborso IMU su area divenuta inedificabile: decisivo il regolamento comunale	175

N. Durante , L'imposta comunale sugli immobili coniugali a seguito della sentenza n. 209 del 2022: il difficile <i>slalom</i> tra i concetti di "abitazione principale", "residenza anagrafica", "dimora abituale" e "residenza familiare"	179
---	-----

Ires

E.M. Bagarotto , La deducibilità dei costi documentati da fatture soggettivamente inesistenti	187
--	-----

Irpef

M. De Vita , Lavoro in Italia e affetti all'estero: quando a prevalere è la normativa convenzionale	193
--	-----

Iva

L. Mazzonetto , Obbligazione solidale in materia di IVA: onere di motivazione della cartella di pagamento assolto se preceduta da una comunicazione al cessionario	201
F. Russo , La flessibilità delle aliquote IVA quale strumento di attuazione del <i>Green Deal</i> europeo	207
R. Lancia , Il trattamento fiscale da riservare ai fini IVA all'estensione della garanzia legale relativa alla vendita di autovetture (nota a Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello 12 gennaio 2023, n. 17)	221
A. Fidelangeli , Il trattamento IVA delle prestazioni rese dagli asili nido gestiti da cooperative sociali ONLUS	230
P. Giordano , L'inclusione delle accise nella base imponibile IVA dei prodotti petroliferi immessi in consumo: nota a risposta ad interpello n. 506/2022	239
A. Tropea , Esenzione IVA per mostre e musei. Il controverso aspetto delle immagini artistiche postate sui social network dai visitatori	249

Principi generali e fonti

- C. Verrigni**, La dubbia natura giuridica degli oneri generali del sistema elettrico 259

Profili europei ed internazionali

- A. Pace**, Misure per le famiglie e principio europeo di non discriminazione: la posizione della Corte di Giustizia (nota a) 271
- N. Ceccoli**, DAC 6: obbligo di notifica degli intermediari e tutela del segreto professionale dopo la pronuncia CGUE dell'8 dicembre 2022 277
- L. Pennesi**, La libera prestazione dei servizi nell'Unione Europea e l'obbligo di trasmissione dei dati all'amministrazione finanziaria nazionale da parte degli intermediari di piattaforme online: il caso Airbnb 288
- L. Pennesi**, Il regime fiscale italiano delle locazioni brevi alla luce del diritto dell'Unione Europea: la Corte di Giustizia torna sul caso airbnb 298
- A. Quattrocchi**, Libertà di religione e limitazione, alle sole religioni riconosciute, delle agevolazioni in materia di imposta fondiaria su edifici di culto (nota a) 306
- R. Miceli**, La tassazione sull'energia e il sistema ETS: la necessità di un raccordo 317
- M. Versigioni**, L'imposta liquida^{mv} come modello di legislazione per tutelare le entrate e tassare l'economia digitale 324
- L. Papi**, Il Sostenibilità aziendale ed equità fiscale. Quali prospettive per l'impresa socialmente responsabile? 339
- P. Zamburlini**, L'imposizione dei dividendi in uscita verso fondi pensione extra-Ue ed extra-see alla luce della libera circolazione dei capitali 354
- S.M. Ronco**, Scambio automatico di informazioni verso Paesi terzi rispetto all'UE e diritto alla protezione dei dati personali: un percorso davvero concluso? 363

Sanzioni e contenzioso

- G. Scanu**, La crisi di liquidità dipesa dal ritardato pagamento da parte della Pubblica Amministrazione non costituisce esimente dall'applicazione della sanzione per omesso versamento del tributo (nota a) 372
- G. Scanu**, Concordato preventivo, omesso versamento Iva e penale responsabilità 380
- A.C. Scapin**, L'applicazione del principio del *favor rei* alle sanzioni tributarie nell'ipotesi di decadenza dalle agevolazioni per l'acquisto della prima casa 387
- A.R. Ciarcia**, Non utilizzabili, in sede penale, le dichiarazioni di terzi rese in sede di verifica senza le garanzie previste dalle norme penali 400
- C. Cinotti**, Confisca tributaria per equivalente "senza condanna": profili intertemporali dell'art. 578-bis c.p.p. 407
- A.M. Cucurullo**, La legittimazione processual-tributaria del contribuente per debiti pregressi alla sentenza dichiarativa di fallimento (nota a) 415
- P. Rossi Maccanico**, Misure cautelari e diritto alla buona amministrazione in materia fiscale 425
- P. Valluzzi**, Sui limiti ai rimborsi d'imposta nel giudizio di ottemperanza (nota a) 432
- S. Gargano**, L'ammissibilità e la valenza probatoria delle dichiarazioni dei terzi alla luce della reintrodotta prova testimoniale nel processo tributario 441
- G. Grimaldi**, Motivazione apparente dei provvedimenti del giudice tributario: riflessioni sulle problematiche sottese all'ambito applicativo dell'art. 360, c. 1, n. 4 c.p.c. (nota a) 452
- G. Farcomeni**, Sull'imputabilità della sanzione amministrativa tributaria all'amministratore, anche di fatto, nelle società con personalità giuridica 462
- F.P. Schiavone**, Vizio di notifica dell'intimazione di pagamento ed esecuzione forzata: il discrimine tra giurisdizione tributaria ed ordinaria 471
- N. Treglia**, Discutibili sviluppi della giurisprudenza di legittimità in tema di natura ed effetti della 'transazione fiscale' (nota a) 481

Lorenzo Pennesi*

LA LIBERA PRESTAZIONE DEI SERVIZI
NELL'UNIONE EUROPEA E L'OBBLIGO DI TRASMISSIONE
DEI DATI ALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA
NAZIONALE DA PARTE DEGLI INTERMEDIARI
DI PIATTAFORME ONLINE: IL CASO AIRBNB

*THE FREE CIRCULATION OF SERVICES
IN THE EUROPEAN UNION AND THE TRANSMISSION
OF DATA ON RENTALS TO THE NATIONAL TAX AUTHORITY:
THE AIRBNB CASE*

**Corte di Giustizia dell'Unione Europea,
sentenza 27 aprile 2022 – causa C-674/20**

Abstract

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea si pronuncia in ordine alla compatibilità con l'ordinamento comunitario di una normativa nazionale che obblighi un intermediario di una piattaforma online di *sharing economy* – in specie Airbnb – a condividere dati sensibili con l'Amministrazione finanziaria. Attraverso una interpretazione sistematica delle norme dell'art. 56 TFUE e delle fonti derivate, la pronuncia in commento stabilisce che il principio di libera prestazione di servizi non osta all'obbligo di raccolta e trasmissione di tali dati, non ravvisandosi alcuna forma di indebita restrizione.

The European Court of Justice ruled on the compatibility with EU law of a national legislation that obliges an intermediary of an online sharing economy platform – i.d. Airbnb – to share sensitive data with the national tax authorities. Through a systematic interpretation of the provisions of art. 56 TFEU and derived sources, the ruling in question establishes the principle of freedom to provide services does not preclude the obligation to collect and transmit such data, since there is no form of undue restriction.

* Avvocato, Dottore di ricerca in Diritto tributario, Sapienza Università di Roma.

1. Il moderno modello della *sharing economy*, secondo la definizione resa dalle scienze economiche, rappresenta un sistema di condivisione ed allocazione razionale delle risorse tra privati che, sfruttando la diffusione capillare di piattaforme online, favorisce l'incontro della domanda e dell'offerta di beni e servizi a prezzi competitivi, al di fuori dalla tradizionale logica di matrice capitalista (DERVOJEDA, *The Sharing Economy: Accessibility Based Business Models for Peer-to-Peer Markets*, Bruxelles, 2013; HAMARI-SJÖKLINT-UKKONEN, *The Sharing Economy: Why People Participate in Collaborative Consumption*, in *Journal of the Association for Information Science and Technology*, 2015, p. 2047 ss.). Il fenomeno riguarda, in particolar modo, il settore delle strutture ricettive e turistiche ove si sono affermati vari portali telematici – in specie, Airbnb e Booking – che operano quali intermediari tra conduttori e locatori non professionali e che, a fronte di un costo contenuto della infrastruttura digitale, lucrano su parte dei profitti conseguiti dalle transazioni ivi effettuate. Tali intermediari hanno attratto l'attenzione del legislatore, nazionale ed europeo, in ragione delle peculiari modalità operative adottate, del volume di utili conseguiti e dei correlati rischi di evasione fiscale, il quale ha avviato un lento processo di regolamentazione, civilistica e tributaria, della fattispecie (si veda, ad esempio, la normativa fiscale in tema di locazioni brevi introdotta in Italia con l'art. 4 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, con commento di NASTRI, *La disciplina fiscale delle locazioni brevi: il caso "Airbnb Italia"*, in *Dir. prat. Trib. Int.*, 2020, 1020 ss.; si vedano anche le riflessioni di BUCCICO, *Modelli fiscali per la sharing economy*, in DI SABATO-LEPORE, *Sharing economy. Profili giuridici*, Napoli, 2018, 161 ss.). In questo contesto, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in tempi recenti, è stata ripetutamente chiamata a confrontarsi con le problematiche poste dalla *sharing economy* e dalle multinazionali operanti in tale settore, sulla scorta di numerosi rinvii pregiudiziali effettuati ai sensi dell'art. 267 TFUE dai giudici nazionali degli Stati Membri, al fine di fornire chiarimenti circa la compatibilità delle discipline nazionali, sorte per regolamentare il fenomeno, con l'*acquis* comunitario. La pronuncia annotata segue, pertanto, altri precedenti della medesima Corte (in specie, CGUE, 20 dicembre 2017, *Asociación Profesional Elite Taxi*, C-434/15; CGUE, 19 dicembre 2019, *Airbnb Ireland*, C-390/18) a mezzo dei quali i giudici comunitari hanno utilizzato il parametro offerto dal principio di libera circolazione di cui all'art. 56 TFUE, e da talune direttive sui servizi delle società di informazione (Direttiva UE 2015/1535 e Direttiva 2000/31/CE), per vagliare la legittimità delle normative nazionali reputate come potenzialmente restrittive dalle Autorità remittenti.

2. Nel caso in esame, il soggetto intermediario, ossia la multinazionale Airbnb, era stato invitato dall'Amministrazione finanziaria belga, ai sensi dell'art. 12 della Legge regionale della Regione di Bruxelles – Capitale del 23 dicembre 2016, a trasmettere dati ed informazioni relative agli operatori registrati nella piattaforma, oltre al numero di pernottamenti e unità abitative gestite, al fine di verificare il corretto assolvimento dell'imposta regionale sugli esercizi ricettivi turistici. L'intermediario, reputando che la norma citata fosse lesiva del principio europeo di libera circolazione dei servizi di cui all'art. 56 TFUE, chiedeva alla Corte Costituzionale belga di disporre l'annullamento, nella convinzione che non ricorressero le condizioni previste dall'art. 3, par. 4, della Direttiva 2000/31/CE che, in casi eccezionali, autorizza gli Stati Membri ad adottare misure restrittive della libera circolazione dei servizi offerti dalle società dell'informazione (tra le quali rientra espressamente Airbnb, come statuito dalla sentenza CGUE, 19 dicembre 2019, *Airbnb Ireland*, C-390/18; per un commento si veda FEDELE, *Sugli effetti della violazione di obblighi procedurali sostanziali: in margine alla sentenza Airbnb*, in *European Papers*, 2020, 433 ss.). I giudici belgi si interrogavano tuttavia sulla effettiva applicabilità, al caso di specie, della citata Direttiva, stante quanto disposto dall'art. 1, par. 5, lett. a) che ne esclude l'applicazione al "settore tributario", nonché sulla effettiva violazione dell'art. 56 TFUE da parte dell'art. 12 della Legge del 23 dicembre 2016, decidendo, per l'effetto, di procedere a rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia. Quest'ultima, con un lucido *iter* argomentativo che pone al centro la tutela del mercato unico ed il processo di integrazione europea, perviene così ad una decisione di grande rilievo sistematico, che appare cruciale nelle prospettive di futura regolamentazione europea della *sharing economy*, giacché vengono definiti, con chiarezza, taluni confini applicativi della Direttiva 2000/31/CE, nonché i limiti sostanziali al divieto posto dall'art. 56 TFUE. Nel prosieguo della trattazione verranno quindi messe a fuoco, distintamente, le argomentazioni spese dai giudici europei nella pronuncia in commento, con l'obiettivo di verificare, in conclusione, quale impatto essa possa avere sull'analogo caso della c.d. *Airbnb tax* italiana.

3. In questa prospettiva di analisi, il primo profilo che viene affrontato dalla Corte di Giustizia concerne l'eventuale riconducibilità della previsione di cui all'art. 12 della Legge del 23 dicembre 2016 al "settore tributario". Invero, tale norma parrebbe trovarsi in una condizione di potenziale contrasto con la Direttiva 2000/31/CE, meglio nota come Direttiva sul commercio elettronico, e di riflesso con l'art. 56 TFUE, poiché introduce una limitazione alla libera circolazione dei servizi di *e-commerce* – che si sostanzierebbe nell'obbligo im-

posto ai prestatori di servizi di intermediazione immobiliare di comunicare all'Amministrazione finanziaria regionale i dati da quest'ultima richiesti – non rientrante nelle ipotesi di deroga previste dall'art. 3, par. 4 della medesima Direttiva. Come noto, l'art. 3, par. 4, della Direttiva 2000/31/CE dispone che gli Stati Membri non possono, per motivi diversi dall'ordine pubblico, dalla tutela della sanità pubblica, della pubblica sicurezza o di tutela dei consumatori – purché debitamente dimostrati – limitare la libera circolazione dei servizi (per un approfondimento su tali deroghe, si rimanda a NASCIMBENE, *Le eccezioni ai principi. Interessi generali e ordine pubblico*, in BESTAGNO, *Il mercato unico dei servizi*, Milano, 2007, 50 ss.). Tale previsione incontra, tuttavia, una precisa limitazione nell'art. 1, par. 5, lett. a), ove si specifica la Direttiva sul commercio elettronico non può, in ogni caso, trovare applicazione in relazione a norme di legge che abbiano natura tributaria. Ne consegue, evidentemente, che la riconducibilità del citato art. 12 al “settore tributario” diviene questione preliminare ad ogni esame circa la sua compatibilità con la Direttiva sul commercio elettronico. La Corte di Giustizia, al fine di risolvere la questione prospettata, procede così ad una attenta ricostruzione esegetica della Direttiva, indagando in ordine al fondamento giuridico da cui essa trae diretta ispirazione: l'art. 114 TFUE (già art. 95 CE). Invero tale norma, che rappresenta una disposizione fondante dell'architettura europea, regolamenta, al par. 1, la procedura di integrazione e di ravvicinamento, su base legislativa, regolamentare e amministrativa, degli ordinamenti giuridici Stati Membri, escludendo espressamente, al par. 2, che ciò possa avvenire per le disposizioni fiscali (per un approfondimento generale sul tema si vedano CARUSO, *Artt. 94-95 CE*, in TIZZANO, *Trattati dell'Unione europea e della Comunità europea*, Milano, 2004, p. 651 ss.; GATTINARA, *Artt. 114-115 TFUE*, in CURTI GIALDINO, *Codice dell'Unione europea operativo*, Napoli, 2012, p. 1144 ss.). La *ratio* dell'esclusione, come noto, va ricondotta alla deliberata assenza di uno specifico trasferimento di sovranità statale, sul tema, in favore dell'Unione Europea, di modo che gli Stati Membri conservano una competenza pressoché esclusiva in materia tributaria, da esercitarsi tuttavia nel rispetto dell'*acquis* comunitario (si veda, a tal proposito, la sentenza della Corte di Giustizia, 14 febbraio 1995, *Schumacker*, C-277/93, par. 21 e 26; in dottrina BORJA, *Taxation in European Union*, Berlino, 2017, *passim*). Più precisamente, come statuito dalla Corte, la locuzione “disposizioni fiscali”, utilizzata dall'art. 114 TFUE e fatta propria anche dalla Direttiva sul commercio elettronico ha una connotazione marcatamente onnicomprensiva, essendo riferibile ad ogni aspetto, sostanziale e procedurale, della materia tributaria, tanto da involgere anche le norme di mera attuazione di disposizioni aventi carattere tributario (in analogia a quan-

to statuito in un precedente giurisprudenziale dalla medesima Corte di Giustizia, 29 aprile 2004, *Commissione c. Parlamento europeo*, C-338/01, par. 63).

4. Nella prospettiva adottata dalla Corte di Giustizia, l'esclusione effettuata dall'art. 114 TFUE esercita così una forza di attrazione su ogni aspetto e norma del "settore tributario" e, essendo inserita in un testo normativo fondamentale dell'ordinamento comunitario, tale disposizione mostra una efficacia coestensiva alle altre fonti del diritto dell'Unione Europea – come la Direttiva sul commercio elettronico – che, ispirandosi ad essa, escludono dal proprio ambito applicativo il settore in esame (per un approfondimento sul tema dell'interpretazione dei principi comunitari si veda ZILLER, *L'interpretazione conforme ai principi generali e diritti fondamentali UE*, in BERNARDI, *L'interpretazione conforme al diritto dell'Unione Europea*, Napoli, 2015, p. 109 ss.). Peraltro, l'art. 1 par. 5, lett. a) della sopra citata Direttiva utilizza una locuzione che, sul piano linguistico, è evidentemente generale – "settore tributario" – rispetto alla quale è possibile procedere ad una interpretazione di carattere estensivo, facendovi rientrare tutte le norme che, anche in maniera indiretta o subordinata, afferiscano alla legislazione fiscale nazionale (invero, la stessa Corte di Giustizia, con la sentenza 15 ottobre 2015, *Grupo Itevelesa*, C-168/14, ha evidenziato la possibilità di una interpretazione estensiva delle locuzioni aventi carattere generale).

Applicando al caso di specie queste argomentazioni, l'art. 12 della Legge regionale della Regione di Bruxelles – Capitale del 23 dicembre 2016 palesa, pertanto, una connotazione marcatamente "fiscale" atteso che, pur essendo pacifico che il soggetto passivo dell'imposta regionale sugli esercizi ricettivi turistici non sia l'intermediario al quale si richiedono informazioni (ossia Airbnb), essa è nondimeno funzionale all'attuazione di una norma fiscale in senso stretto, permettendo all'Amministrazione finanziaria belga di acquisire dati in ordine ai soggetti debitori dell'imposta, alla base imponibile e, di riflesso, di determinare il *quantum* del tributo.

Alla luce di queste considerazioni, la pronuncia annotata giunge alla condivisibile conclusione che le difese sviluppate dall'intermediario Airbnb, facenti leva sulla Direttiva 2000/31/CE, non risultano conferenti giacché quest'ultima è inapplicabile al caso di specie, in forza dell'esclusione effettuata dal citato art. 1 par. 5, lett. a) che, evidentemente, involge anche l'art. 12 della Legge del 23 dicembre 2016, quale norma del "settore tributario".

5. Così risolto il primo quesito interpretativo, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea procede ad esaminare la seconda, rilevante, questione sol-

levata dalla Corte Costituzionale belga e rappresentata dalla condizione di potenziale conflitto tra la norma fiscale rappresentata dall'art. 12 della Legge del 23 dicembre 2016 ed il principio di libera prestazione dei servizi di cui all'art. 56 TFUE. Si tratta, evidentemente, di un aspetto cruciale della vicenda in esame atteso che esso attiene ad uno dei principi fondamentali dell'Unione Europea ed apre ad importanti conseguenze applicative non solo per l'ordinamento belga, direttamente coinvolto dal giudizio instaurato dinanzi alla Corte di Giustizia, ma anche per gli altri ordinamenti nazionali dei Paesi Membri che, a vario titolo, hanno introdotto o intendono introdurre disposizioni similari per regolamentare e/o monitorare le attività e le transazioni afferenti al settore della *sharing economy* (si pensi in Italia, nuovamente, al citato art. 4 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50).

Invero, il principio di cui si discute è funzionale a garantire, all'interno del mercato unico, una parità di trattamento tra tutti gli operatori economici che, a vario titolo, offrono servizi in un Paese Membro diverso da quello di residenza, vietando qualsivoglia restrizione, anche di carattere fiscale, che sia in grado di "vietare, ostacolare o rendere meno attraenti" le attività del prestatore di servizi stabilito (in questi termini si è pronunciata la Corte di Giustizia, sentenza 13 novembre 2003, *Lindman*, C-42/02; si vedano in dottrina CANIZZARO, *Il diritto dell'integrazione europea. L'ordinamento dell'Unione*, Torino, 2014, 235 ss. e, circa i rapporti tra questo principio e la materia tributaria, LAROMA JEZZI, *Integrazione negativa e fiscalità diretta. L'impatto delle libertà fondamentali sui sistemi dell'Unione Europea*, Milano, 2012). Più precisamente, il principio di cui all'art. 56 TFUE – secondo una interpretazione che risale alla nota sentenza della Corte di Giustizia del 20 giugno 1996, *Semeraro*, C-418/93 – è da reputarsi violato qualora ricorrano, sostanzialmente, due presupposti: i) la norma nazionale introduce una forma di discriminazione sulla base della allocazione territoriale dell'operatore e ii) dispone condizioni restrittive, direttamente misurabili, nello svolgimento dell'attività economica. Sulla scorta di questi elementi, la normativa belga costringerebbe Airbnb a collaborare con l'Amministrazione finanziaria nella fase di attuazione del tributo e ciò ostacolerebbe, in astratto, il sereno svolgimento dell'attività economica di intermediazione online che presuppone – pare evidente – la gestione di dati rilevanti ai fini dell'imposizione fiscale, appartenenti ai fruitori della piattaforma, i quali si troverebbero così esposti al probabile controllo del Fisco per la sola scelta di condurre transazioni commerciali a mezzo di essa (evidenzia questa funzione dell'intermediario, DI PIETRO, *Sharing economy e fiscalità condivisa per utenti e piattaforme*, in *Rass. Trib.*, 2020, 889 ss.).

6. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, tuttavia, rileva che l'art. 12 in esame non manifesta alcuno dei presupposti essenziali per configurare una restrizione rilevante ai sensi dell'art. 56 TFUE giacché si tratta di una disposizione che, pur introducendo un obbligo di collaborazione con l'Amministrazione finanziaria, è indistintamente applicabile a tutti gli intermediari che operano all'interno del mercato belga, senza che rilevi in alcun modo la residenza e l'allocazione territoriale di questi ultimi. Ne consegue, di riflesso, che non è ravvisabile alcun trattamento differenziato su base territoriale che possa rilevare ai fini del diritto dell'Unione Europea e che possa declinarsi in una indebita restrizione, giustificata da finalità fiscali, al principio di libera prestazione dei servizi (appare opportuno evidenziare che tale trattamento differenziato, se esistente, avrebbe immediatamente condotto la Corte a ritenere incompatibile la norma fiscale dell'art. 12 con l'art. 56 TFUE, come già accaduto nelle precedenti sentenze CGUE del 12 giugno 2003, *Gerritse*, C-234/01, e del 03 ottobre 2006, *Scorpio*, C-290/04; sul tema, anche, SACCHETTO, *Principi di diritto europeo ed internazionale*, Torino, 2016, 99 ss.).

Peraltro, la normativa belga, qui in esame, non comporta alcuna modifica alle condizioni di erogazione di servizi da parte di Airbnb, le quali rimangono di fatto inalterate, limitandosi ad imporre un mero obbligo, *ex post*, di conservazione e trasmissione dei dati sensibili, una volta che la prestazione sia stata erogata. La cesura temporale tra il momento di effettuazione della prestazione di servizi e il momento in cui cade l'obbligo introdotto dall'art. 12 della Legge del 23 dicembre 2016 diviene così elemento ostativo al riconoscimento di una forma di restrizione della libertà tutelata dall'art. 56 TFUE atteso che le prestazioni dell'intermediario sono offerte al mercato in condizioni ordinarie e senza alcuna interferenza da parte dell'Autorità fiscale. Sulla scorta di queste considerazioni, la pronuncia annotata riconosce l'assenza, nel caso di specie, di una violazione del principio di libera prestazione dei servizi da parte dell'art. 12, trattandosi di una disposizione intrinsecamente inidonea ad arrecare un *vulnus* al meccanismo concorrenziale comunitario, se non in maniera piuttosto astratta e non misurabile, conformemente alla costante interpretazione resa dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in fattispecie simili (il riferimento è alla sentenza CGUE dell'8 maggio 2014, *Pelckmans Turnhout*, C-483/12 ove la Corte ha riconosciuto la legittimità delle norme nazionali che hanno un contenuto "troppo aleatorio e troppo indiretto" per poter incidere sensibilmente su una libertà fondamentale tutelata dai Trattati; su questo tema appaiono di interesse le riflessioni di MONACO, *I principi di non discriminazione, non restrizione e ragionevolezza nel diritto comunitario e nel diritto del commercio internazionale: struttura, contenuto e incidenza*

sui sistemi fiscali nazionali, in *Riv. Dir. Fin.*, 2006, 449 ss. in ordine al rapporto tra libertà fondamentali e principio di non restrizione). In sostanza, l'obbligo di condivisione di dati sensibili a fini fiscali, imposto ad Airbnb ed agli operatori ad essa assimilabili, è da reputarsi legittimo e non restrittivo di alcuna libertà fondamentale, non ostando alla erogazione dei servizi di intermediazione offerti su piattaforme di *sharing economy*.

7. Tale conclusione è, da ultimo, avvalorata da un ulteriore rilevante riflessione spesa dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, che appare di grande rilievo sistematico anche per la risoluzione di analoghe vicende. Invero, la difesa spiegata da Airbnb dinanzi alla Corte Costituzionale belga mira, almeno, al riconoscimento della portata potenzialmente lesiva del citato art. 12 per tale società atteso che essa, in ragione dell'elevato volume di transazioni registrate su base annua, risulterebbe essere l'intermediario più inciso dell'obbligo esaminato. La pronuncia in esame, tuttavia, svela l'intrinseca debolezza di questa argomentazione: il fatto che Airbnb sia chiamata a condividere un volume maggiore di informazioni e dati con l'Amministrazione finanziaria, sulla scorta delle transazioni registrate, non è indice di una lesione del principio di libera prestazione di servizi ma, all'opposto, è espressione dell'elevata forza di mercato esercitata da quest'impresa, dimostrando così il corretto funzionamento dei meccanismi di competizione e concorrenza europei (diffusamente, sul tema, PAPPALARDO, *Il diritto della concorrenza nell'Unione europea*, Milano, 2018, per il quale il successo economico di una impresa è indice dello stato di perfetta salute del mercato concorrenziale). Sottolinea pertanto la Corte che il presunto effetto restrittivo per Airbnb non sarebbe nemmeno ravvisabile in termini di aggravio economico nella erogazione dei servizi sulla piattaforma giacché, sebbene sia vero che l'obbligo di fornire dati ed informazioni all'Amministrazione finanziaria imponga una preventiva attività di raccolta e conservazione degli stessi, e ciò possa produrre un costo da sostenere, è altrettanto vero che, per le multinazionali che operano nel mercato online, tali adempimenti sono fisiologici e avverrebbero comunque, a prescindere dalla esistenza di un eventuale obbligo di legge (la raccolta e la conservazione di dati è infatti coesistente ai meccanismi dell'economia digitale in cui si muovono le multinazionali della *sharing economy*; si veda, a tal proposito, il contributo di RESTA-ZENO-ZENCOVICH, *Volontà e consenso nella fruizione dei servizi in rete*, in *Riv. Trim. di Dir. e Proc. Civ.*, 2018, 411 ss. per i quali i dati degli utenti rappresentano, per le multinazionali digitali, sempre un vantaggio e non un costo). L'eccezione sollevata da Airbnb, lungi dal dimostrare il presunto effetto restrittivo prodotto dall'art. 12 della Legge del 23 dicembre 2016 per tale inter-

mediario, avvalora la ricostruzione della Corte di Giustizia, confermandone la piena conformità con l'ordinamento comunitario e la non violazione dell'art. 56 TFUE e del principio di libera prestazione dei servizi ivi consacrato.

8. In definitiva, dalla disamina della sentenza in commento emergono una serie di riflessioni di grande respiro sistematico che, di certo, potranno fungere da autorevoli precedenti per successive riflessioni della Corte in tema di *sharing economy* e che, come si vedrà di seguito, possono influire, nel breve termine, su vicende giuridiche di grande attualità nell'ambito domestico. In specie, ed è questo uno degli aspetti che si reputa di maggiore interesse, l'acquisizione di dati sensibili, a fini fiscali, da parte delle multinazionali della *sharing economy* (e, più in generale, da parte delle imprese che operano nell'economia digitale) eleva tali imprese a fisiologici collettori di informazioni per le Amministrazioni finanziarie nazionali, alle quali attingere per avere contezza delle operazioni realizzate dai contribuenti sulla piattaforma online, senza che ciò possa però tradursi in una ingerenza illecita ai fini del diritto europeo (almeno fin tanto che ciò sia sorretto da ragioni di interesse generale e non si traduca in un aggravio arbitrario per il singolo operatore economico; si vedano le riflessioni di MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nell'evoluzione del diritto tributario*, Milano, 2017, p. 5 ss.). Alla luce di quanto rappresentato, è opinione di chi scrive che le argomentazioni spese dalla Corte di Giustizia hanno avuto palese ed immediato riflesso sugli esiti di una vicenda domestica del tutto analoga, costituita dal rinvio pregiudiziale effettuato dal Consiglio di Stato in data 26 gennaio 2021, ordinanza n. 777, circa la compatibilità con l'*acquis* comunitario del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (prot. n. 132395, del 12 luglio 2017) e della relativa Circolare interpretativa (n. 24/E del 12 ottobre 2017), attuativi del regime fiscale per le locazioni brevi, di cui al già citato art. 4, del D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (per un esame critico alla normativa si rimanda a SCHIAVOLIN, *La tassazione della sharing economy attuata con piattaforme digitali*, in *Riv. della Guardia di Finanza*, 2019, p. 1259 ss.). Invero, la questione posta all'attenzione della Corte aveva ad oggetto talune problematiche che sono apparse evidentemente assimilabili a quelle trattate dalla pronuncia annotata (in specie, conservazione e comunicazione sistematica al Fisco di dati acquisiti dall'intermediario), di modo che, sin dall'inizio, è stato possibile ipotizzare un successivo allineamento dei giudici europei alle considerazioni già sviluppate per l'affine caso belga. Ciò è quanto effettivamente avvenuto con la recente sentenza del 22 dicembre 2022, caso C-83/2021, che sarà oggetto di autonomo commento, a mezzo della quale la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha stabilito

che è legittima la norma statale che obbliga Airbnb a raccogliere dati ed informazioni sulle locazioni effettuate, nonché ad applicare la ritenuta d'imposta alla fonte. Al netto di alcune ontologiche diversità tra le due discipline, che hanno imposto un attento esame da parte della Corte di Giustizia (si pensi alla natura di sostituto di imposta che viene attribuita ad Airbnb dal citato art. 4 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50), la Direttiva sul commercio elettronico viene ritenuta parimenti inapplicabile ai sensi art. 1 par. 5, lett. a), stante la natura prettamente "fiscale" della normativa italiana, e non può così essere di ostacolo alla trasmissione di dati sensibili all'Agenzia delle Entrate da parte dell'intermediario. Analogamente, sulla scorta del precedente che si è qui esaminato, anche la presunta violazione dell'art. 56 TFUE non viene ravvisata dalla Corte giacché la c.d. *Airbnb tax* e le relative disposizioni di attuazione si caratterizzano per un perimetro applicativo che non attua alcuna forma di discriminazione, su base territoriale, tra i vari operatori economici che erogano il servizio in Italia, né incide sulle modalità di erogazione delle prestazioni alla platea dei consumatori.

9. L'esperienza italiana mostra, in sostanza, evidenti affinità con il caso belga atteso che, in entrambe le fattispecie, è la posizione di supremazia commerciale acquisita dall'intermediario, in un mercato altamente concorrenziale, a porlo nella fisiologica condizione di prestare sostegno all'Amministrazione finanziaria nella lotta all'evasione fiscale (lo evidenzia, anche, ALBANO, *Problematiche della sharing economy: l'esperienza della "Airbnb Tax"*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 1760). In definitiva, la pronuncia annotata esprime, a parere di chi scrive, una linea interpretativa razionale e condivisibile che ha già dato prova di poter orientare le successive decisioni della Corte di Giustizia sul complesso tema delle relazioni tra fiscalità e *sharing economy*, operando quale autorevole precedente giurisprudenziale che, lungi dal rappresentare un mero *stare decisis* (per un approfondimento, BASILAVECCHIA, *L'influenza delle interpretazioni della Corte di Giustizia*, in *GT – Riv. Giu. Trib.*, 2008, p. 15 ss.), palesa l'ambizione di voler permeare, dinamicamente, gli ordinamenti dei Paesi Membri e le rispettive leggi fiscali, favorendone una progressiva integrazione a mezzo di logiche comuni e condivise.