

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088260

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 22 de diciembre de 2022

Sala 2.^a

Asunto n.º C-83/21

SUMARIO:

Libre prestación de servicios. Servicios de la sociedad de la información. Exclusión de la “materia de fiscalidad”, Obligación de comunicar datos de los contratos de arrendamiento y de practicar una retención en la fuente del impuesto sobre los pagos efectuados. Carácter desproporcionado de la obligación de designar un representante fiscal. Airbnb. La ley italiana estableció en 2017 un nuevo régimen fiscal de los arrendamientos inmobiliarios de corta duración celebrados al margen del ejercicio de una actividad empresarial. Esta ley se aplica a los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles para uso de vivienda de una duración no superior a treinta días por personas físicas que actúen al margen de una actividad empresarial, ya sean celebrados directamente con los arrendatarios o a través de personas que ejerzan actividades de intermediación inmobiliaria, entre ellas las que, como Airbnb, gestionan portales telemáticos. Desde el 1 de junio de 2017, los ingresos derivados de tales contratos de arrendamiento, en el supuesto de que los propietarios hayan optado por la aplicación de un tipo preferencial, son sometidos a una retención fiscal del 21 % y los datos relativos a los contratos de arrendamiento deben transmitirse a la Administración tributaria. Cuando las personas que ejercen la actividad de intermediación inmobiliaria cobran las rentas o desempeñan un papel en su percepción deben practicar, en calidad de sustitutos del impuesto, dicha retención sobre el importe de las rentas e ingresarla en la Hacienda Pública y las personas no residentes que no dispongan de establecimiento permanente en Italia tienen la obligación de designar, en calidad de responsables del impuesto, un representante fiscal. En primer lugar, observa que la obligación de recoger y de comunicar a las autoridades fiscales los datos relativos a los contratos de arrendamiento celebrados a raíz de la intermediación inmobiliaria se impone a todos los terceros que operen a tales efectos en territorio italiano, ya se trate de personas físicas o jurídicas, y con independencia de que estas últimas residan o estén establecidas en dicho territorio y de que intervengan por vía digital o por otros medios de contacto. El Tribunal de Justicia deduce que tal obligación no es contraria a la prohibición prevista en el artículo 56 TFUE, dado que es aplicable a todos los operadores que ejercen su actividad en el territorio nacional, y tampoco lo es la obligación de retención en la fuente del impuesto adeudado se impone, a su vez, tanto a los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria establecidos en un Estado miembro diferente de Italia como a las empresas que tengan un establecimiento en este Estado miembro. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia excluye que pueda considerarse que tal obligación prohíba, obstaculice o haga menos interesante el ejercicio de la libre prestación de servicios. Finalmente, la obligación de designar un representante fiscal en Italia recae, por su parte, únicamente sobre determinados prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria que no dispongan de establecimiento permanente en Italia. Habida cuenta de que esta obligación les exige efectuar trámites y soportar el coste de la retribución del representante fiscal, dichas imposiciones suponen para esos operadores un obstáculo que puede disuadirlos de efectuar servicios de intermediación inmobiliaria en Italia, en cualquier caso, según las modalidades por las que deseen optar. Por lo tanto, debe considerarse que dicha exigencia constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 56 TFUE. Aun cuando esta medida persiga el objetivo legítimo de garantizar una eficaz recaudación del impuesto, que podría justificar una restricción a la libre prestación de servicios, excede de lo necesario para la consecución de dicho objetivo. En efecto, esta medida se aplica indistintamente al conjunto de prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria que no dispongan de un establecimiento permanente en Italia y que, en el marco de sus prestaciones, hayan optado por cobrar las rentas o las contraprestaciones relativas a los contratos objeto del régimen fiscal de 2017 o bien por intervenir en la percepción de dichas rentas o contraprestaciones. No obstante, no se distingue en función, por ejemplo, del volumen de ingresos fiscales recaudado o susceptible de ser recaudado anualmente por cuenta de la Hacienda Pública por dichos prestadores de servicios. Por otro lado, el hecho de que la Administración tributaria disponga ya de información que le ha sido transmitida sobre los contribuyentes facilita su control y, en consecuencia, redundaría en menoscabo del carácter proporcionado de la obligación de designar un representante fiscal. De ello resulta que la obligación de designar un representante fiscal es contraria al artículo 56 TFUE. El Tribunal considera que no se opone a una normativa de un Estado miembro que impone a los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria, en el caso de los arrendamientos de una duración máxima de 30 días de inmuebles situados en el territorio de dicho Estado miembro, con independencia de su lugar de establecimiento y del modo en que realicen la intermediación, la obligación de recoger y ulteriormente

comunicar a la Administración tributaria nacional los datos relativos a los contratos de arrendamiento celebrados a raíz de su intermediación y, si esos prestadores de servicios han cobrado las rentas o las correspondientes contraprestaciones o bien han intervenido en su percepción, de retener en la fuente el importe del impuesto adeudado sobre las cantidades abonadas por los arrendatarios a los arrendadores e ingresarlo en la Hacienda Pública de dicho Estado miembro. Por el contrario, se opone a la normativa de un Estado miembro que impone a los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria, en el caso de los arrendamientos de una duración máxima de 30 días de inmuebles situados en el territorio de dicho Estado miembro, cuando esos prestadores de servicios hayan cobrado las rentas o las correspondientes contraprestaciones o bien hayan intervenido en su percepción y residan o estén establecidos en el territorio de un Estado miembro diferente del de imposición, la obligación de designar un representante fiscal que resida o esté establecido en el territorio del Estado miembro de imposición.

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), arts. 56 y 114.

Directiva 2000/31/CE (Aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información en particular el comercio electrónico en el mercado interior), art. 1.

Directiva 2006/123/CE (Servicios en el mercado interior), art. 2.

Directiva 2015/1535/UE (Información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información), arts. 1 y 5.

PONENTE:

Don N. Wahl.

En el asunto C-83/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Consiglio di Stato (Consejo de Estado, Italia), mediante resolución de 26 de enero de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de febrero de 2021, en el procedimiento entre

**AIRBNB Ireland UC plc,
Airbnb Payments UK Ltd**

y

Agenzia delle Entrate,

con intervención de:

**Presidenza del Consiglio dei Ministri,
Ministero dell'Economia e delle Finanze,
Federazione delle Associazioni Italiane Alberghi e Turismo (Federalberghi),
Renting Services Group Srls,
Coordinamento delle Associazioni e dei Comitati di tutela dell'ambiente e dei diritti degli utenti e dei consumatori (Codacons),**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y la Sra. M. L. Arastey Sahún y los Sres. F. Biltgen, N. Wahl (Ponente) y J. Passer, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. C. Di Bella, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de abril de 2022; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Airbnb Ireland UC plc y Airbnb Payments UK Ltd, por el Sr. M. Antonini, la Sra. S. Borocci, los Sres. A. R. Cassano y M. Clarich, la Sra. I. Perego y el Sr. G. M. Roberti, avvocati, y por el Sr. D. Van Liedekerke, advocaat;

- en nombre de Federazione delle Associazioni Italiane Alberghi e Turismo (Federalberghi), por los Sres. E. Gambaro, A. Manzi y A. Papi Rossi, avvocati;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. R. Guizzi, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno belga, por las Sras. M. Jacobs y L. Van den Broeck, en calidad de agentes, asistidas por la Sra. C. Molitor, avocat;
- en nombre del Gobierno checo, por la Sra. T. Machovičová y los Sres. M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. L. Aguilera Ruiz, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. N. Vincent y el Sr. T. Stéhelin, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. M. K. Bulterman y el Sr. J. Hoogveld, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. M. Augustin, el Sr. A. Posch y la Sra. J. Schmoll, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Armati, el Sr. P. Rossi y la Sra. E. Sanfrutos Cano, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de julio de 2022;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 1, apartado 5, letra a), de la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico) (DO 2000, L 178, p. 1), del artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior (DO 2006, L 376, p. 36), y del artículo 1, apartado 1, letras e) y f), de la Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información (DO 2015, L 241, p. 1), así como del artículo 56 TFUE y del artículo 267 TFUE, párrafo tercero.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Airbnb Ireland UC plc y Airbnb Payments UK Ltd, por una parte, y la Agenzia delle Entrate (Administración tributaria, Italia), por otra parte, en relación con la legalidad de determinadas disposiciones de Derecho italiano sobre el régimen fiscal de los servicios de intermediación inmobiliaria relativos a arrendamientos de corta duración.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2000/31

3. A tenor del considerando 12 de la Directiva 2000/31:

«Es necesario excluir del ámbito de aplicación de la presente Directiva algunas actividades habida cuenta de que, en el momento presente, la libre circulación de servicios no puede quedar garantizada con arreglo al Tratado o al actual Derecho comunitario derivado. Esta exclusión no va en perjuicio de los posibles instrumentos que puedan resultar necesarios para el buen funcionamiento del mercado interior; las cuestiones fiscales y, concretamente, el impuesto sobre el valor añadido —que grava gran número de los servicios objeto de la presente Directiva— deben excluirse del ámbito de aplicación de la presente Directiva.»

4. El considerando 13 de esta Directiva enuncia:

«La presente Directiva no tiene la finalidad de establecer normas sobre obligaciones fiscales; tampoco prejuzga la elaboración de instrumentos comunitarios relativos a aspectos fiscales del comercio electrónico.»

5. El artículo 1 de dicha Directiva, titulado «Objetivo y ámbito de aplicación», establece lo siguiente:

«1. El objetivo de la presente Directiva es contribuir al correcto funcionamiento del mercado interior garantizando la libre circulación de los servicios de la sociedad de la información entre los Estados miembros.

[...]

5. La presente Directiva no se aplicará:

a) en materia de fiscalidad;

[...]».

Directiva 2006/123

6. A tenor del considerando 29 de la Directiva 2006/123:

«Dado que en el Tratado se prevén bases jurídicas específicas en materia fiscal y dados los instrumentos comunitarios ya adoptados en esta materia, procede excluir la fiscalidad del ámbito de aplicación de la presente Directiva.»

7. El artículo 2 de esta Directiva, que lleva por título «Ámbito de aplicación», establece en su apartado

3 lo siguiente:

«La presente Directiva no se aplicará a la fiscalidad.»

Directiva 2015/1535

8. El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2015/1535 dispone:

«1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

[...]

e) "regla relativa a los servicios": un requisito de carácter general relativo al acceso a las actividades de servicios [de la sociedad de la información] y a su ejercicio, especialmente las disposiciones relativas al prestador de servicios, a los servicios y al destinatario de servicios, con exclusión de las normas que no se refieren específicamente a [dichos] servicios [...]

A efectos de la presente definición:

i) se considerará que una norma se refiere específicamente a los servicios de la sociedad de la información cuando, por lo que respecta a su motivación y al texto de su articulado, tenga como finalidad y objeto específicos, en su totalidad o en determinadas disposiciones concretas, regular de manera explícita y bien determinada dichos servicios,

ii) se considerará que una norma no se refiere específicamente a los servicios de la sociedad de la información cuando solo haga referencia a esos servicios implícita o incidentalmente;

f) "reglamento técnico": las especificaciones técnicas u otros requisitos o las reglas relativas a los servicios, incluidas las disposiciones administrativas que sean de aplicación y cuyo cumplimiento sea obligatorio, *de iure* o *de facto*, para la comercialización, prestación de servicio o establecimiento de un operador de servicios o la utilización en un Estado miembro o en gran parte del mismo, así como, a reserva de las contempladas en el artículo 7, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que prohíben la fabricación, importación, comercialización o utilización de un producto o que prohíben el suministro o utilización de un servicio o el establecimiento como prestador de servicios.

Constituyen especialmente reglamentos técnicos *de facto*:

i) las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de un Estado miembro que remiten ya sea a especificaciones técnicas, a otros requisitos o a reglas relativas a los servicios, ya sea a códigos profesionales o de buenas prácticas que a su vez se refieran a especificaciones técnicas, a otros requisitos o a reglas relativas a los

servicios, cuya observancia confiere una presunción de conformidad a lo establecido por dichas disposiciones legales, reglamentarias o administrativas,

ii) Los acuerdos voluntarios de los que sean parte contratante los poderes públicos y cuyo objetivo sea el cumplimiento, en pro del interés general, de las especificaciones técnicas u otros requisitos, o de reglas relativas a los servicios, con exclusión de los pliegos de condiciones de los contratos públicos,

iii) las especificaciones técnicas u otros requisitos, o las reglas relativas a los servicios, relacionados con medidas fiscales o financieras que afecten al consumo de los productos o servicios, fomentando la observancia de dichas especificaciones técnicas u otros requisitos o reglas relativas a los servicios; no se incluyen las especificaciones técnicas u otros requisitos ni las reglas relativas a los servicios relacionadas con los regímenes nacionales de seguridad social.

[...]

9. El artículo 5, apartado 1, párrafo primero, de esta Directiva establece:

«Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7, los Estados miembros comunicarán inmediatamente a la Comisión [Europea] todo proyecto de reglamento técnico, salvo si se trata de una simple transposición íntegra de una norma internacional o europea, en cuyo caso bastará una simple información referente a dicha norma; igualmente, los Estados miembros dirigirán a la Comisión una notificación referente a las razones por las cuales es necesaria la adopción de tal reglamento técnico, a menos que dichas razones se deduzcan ya del proyecto.»

Derecho italiano

10. El artículo 4 del decreto-legge n. 50 — Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo (Decreto-ley n.º 50 sobre disposiciones urgentes en materia financiera, iniciativas en favor de los entes territoriales, actuaciones adicionales en favor de las zonas afectadas por seísmos y medidas de desarrollo), de 24 de abril de 2017 (suplemento ordinario de la GURI n.º 95 de 24 de abril de 2017), convalidado, con modificaciones, mediante la Ley n.º 96 de 21 de junio de 2017 (suplemento ordinario de la GURI n.º 144 de 23 de junio de 2017), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «régimen fiscal de 2017»), titulado «Régimen fiscal de los arrendamientos de corta duración», está redactado en los siguientes términos:

«1. A efectos del presente artículo, se entenderá por arrendamientos de corta duración los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles para uso de vivienda de una duración no superior a 30 días, incluidos los que establezcan la prestación de servicios de suministro de ropa de cama y baño y de limpieza, celebrados por personas físicas, al margen del ejercicio de una actividad empresarial, de forma directa o a través de personas que desarrollen actividades de intermediación inmobiliaria, o de personas que gestionen portales telemáticos, poniendo en contacto a quienes buscan un inmueble con quienes disponen de unidades inmobiliarias para arrendar.

2. A partir del 1 de junio de 2017, a los ingresos derivados de contratos de arrendamiento de corta duración celebrados a partir de esa fecha les serán aplicables las disposiciones del artículo 3 del decreto legislativo n. 23 — Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale (Decreto Legislativo n.º 23, por el que se establecen disposiciones relativas al federalismo fiscal municipal), de 14 de marzo de 2011 (GURI n.º 67, de 23 de marzo de 2011), con un tipo del 21 por ciento en caso de que se opte por el impuesto sustitutivo en forma de impuesto cedular con efecto liberatorio.

3. Lo dispuesto en el apartado 2 también se aplicará a los ingresos brutos derivados de contratos de subarriendo y de contratos celebrados a título oneroso por el comodatario que tengan por objeto el uso de un inmueble por parte de terceros, concluidos en las condiciones estipuladas en el apartado 1.

[...]

4. Las personas que desarrollen actividades de intermediación inmobiliaria, o aquellas que gestionen portales telemáticos, poniendo en contacto a quienes buscan un inmueble con quienes disponen de unidades inmobiliarias para arrendar, deberán transmitir los datos relativos a los contratos a que se refieren los apartados 1 y 3 celebrados con su intermediación a más tardar el 30 de junio del año siguiente a aquel al que se refieran los citados datos. La falta de comunicación o la comunicación incompleta o inexacta de los datos relativos a los contratos a que se refieren los apartados 1 y 3 será sancionada con arreglo a lo establecido en el artículo 11, apartado 1, del decreto legislativo n. 471 — Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma

133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662 [Decreto Legislativo n.º 471, relativo a la reforma de las sanciones tributarias no penales en materia de impuestos directos, impuesto sobre el valor añadido y recaudación tributaria, de conformidad con el artículo 3, apartado 133, letra q), de la Ley n.º 662 de 23 de diciembre de 1996], de 18 de diciembre de 1997 (suplemento ordinario de la GURI n.º 5, de 8 de enero de 1998). La sanción se reducirá a la mitad si la transmisión se efectúa dentro de los quince días siguientes a la fecha límite o si, en el mismo plazo, se efectúa la transmisión correcta de los datos.

5.. Las personas residentes en territorio nacional que desarrollen actividades de intermediación inmobiliaria, así como aquellas que gestionen portales telemáticos, poniendo en contacto a quienes buscan un inmueble con quienes disponen de unidades inmobiliarias para arrendar, que perciban las rentas o las contraprestaciones correspondientes a los contratos a que se refieren los apartados 1 y 3, o que intervengan en el pago de tales rentas o contraprestaciones, deberán aplicar, en su condición de sustitutos del contribuyente, una retención del 21 por ciento sobre el importe de las rentas o contraprestaciones en el momento del pago al beneficiario e ingresar las cantidades correspondientes [...]. Cuando no se hubiera optado por la aplicación del régimen mencionado en el apartado 2, la retención se considerará efectuada a título de pago a cuenta.

5 *bis*. Las personas a que se refiere el apartado 5 que no sean residentes y dispongan de un establecimiento permanente en Italia, en el sentido del artículo 162 del Texto refundido del Impuesto sobre la Renta, objeto del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 — Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (Decreto del Presidente de la República n.º 917, por el que se aprueba el Texto refundido del Impuesto sobre la Renta), de 22 de diciembre de 1986 (suplemento ordinario de la GURI n.º 302, de 31 de diciembre de 1986), que perciban las rentas o las contraprestaciones correspondientes a los contratos a que se refieren los apartados 1 y 3, o que intervengan en el pago de tales rentas o contraprestaciones, deberán cumplir las obligaciones que se derivan del presente artículo a través de su establecimiento permanente. Las personas no residentes que se considere que carecen de establecimiento permanente en Italia, a efectos del cumplimiento de las obligaciones que se derivan del presente artículo, en su condición de responsables tributarios, deberán designar un representante fiscal de entre las personas indicadas en el artículo 23 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 — Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (Decreto del Presidente de la República n.º 600, por el que se establecen disposiciones comunes en materia de determinación del Impuesto sobre la Renta), de 29 de septiembre de 1973 (suplemento ordinario de la GURI n.º 268, de 16 de octubre de 1973).

5 *ter*. La persona que perciba las rentas o contraprestaciones, o que intervenga en su pago, será responsable del pago del impuesto sobre la estancia contemplado en el artículo 4 del Decreto Legislativo n.º 23, de 14 de marzo de 2011, y del impuesto sobre la estancia [...], así como de otras obligaciones establecidas por la Ley y por la normativa municipal.

6. Mediante decisión del Director de la Agencia Tributaria, que se dictará en el plazo máximo de noventa días a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, se establecerán las disposiciones de aplicación de los apartados 4, 5 y 5 *bis* del presente artículo, incluidas las relativas a la transmisión y la conservación de los datos por el intermediario.»

11. El régimen fiscal de 2017 fue modificado por el decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 — Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi (Decreto-ley n.º 34, de 30 de abril de 2019, de medidas urgentes de crecimiento económico y para la resolución de situaciones específicas de crisis; GURI n.º 100 de 30 de abril de 2019; en lo sucesivo, «Decreto-ley de 2019»), convalidado, con modificaciones, por la legge del 28 giugno 2019 n. 58 (Ley n.º 58 de 28 de junio de 2019; suplemento ordinario de la GURI n.º 151, de 29 de junio de 2019).

12. A tenor del artículo 13 *quater*, apartado 1, del Decreto-ley de 2019, el artículo 4, apartado 5 *bis*, del régimen fiscal de 2017 se completa del siguiente modo:

«A falta de designación de un representante fiscal, las personas residentes en territorio nacional que pertenezcan a la misma categoría que las personas antes indicadas serán solidariamente responsables con estas últimas de la retención sobre el importe de las rentas y contraprestaciones relativas a los contratos contemplados en los apartados 1 y 3 y del ingreso de las cantidades retenidas.»

13. El artículo 13 *quater*, apartado 4, de dicho Decreto-ley dispone:

«Con el fin de mejorar la calidad de la oferta turística, garantizar la protección de los turistas y combatir las formas irregulares de alojamiento, así como con fines fiscales, se crea [...] una base de datos de las

estructuras de alojamiento y de los inmuebles destinados a los arrendamientos de corta duración [...] existentes en el territorio nacional, identificados mediante un código alfanumérico (en lo sucesivo, denominado “código de identificación”), que se utilizará en toda comunicación relativa a la oferta y a la promoción de los servicios a los usuarios.»

14. A tenor del artículo 13 *quater*, apartado 7, del mismo Decreto-ley, «los propietarios de las estructuras de alojamiento, las personas que ejerzan actividades de intermediación inmobiliaria y aquellas que gestionen portales telemáticos, poniendo en contacto a personas que busquen un inmueble o partes de un inmueble con personas que dispongan de unidades de inmuebles o de partes de estas destinadas al arrendamiento, estarán obligadas a publicar el código de identificación en las comunicaciones relativas a la oferta y a la promoción».

15. Por último, con arreglo a los términos del artículo 13 *quater*, apartado 8, del Decreto-ley de 2019, «el incumplimiento de las disposiciones establecidas en el apartado 7 conllevará la imposición de una sanción pecuniaria de entre 500 y 5 000 euros» y, «en caso de que se reitera la infracción, la sanción se incrementará en el doble del importe debido».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16. Las demandantes en el litigio principal gestionan el portal telemático de intermediación inmobiliaria Airbnb —que permite poner en contacto, por un lado, a personas que disponen de alojamientos para arrendar y, por otro lado, a personas que buscan ese tipo de alojamiento—, percibiendo del cliente el correspondiente pago por la puesta a disposición del alojamiento antes del comienzo del arrendamiento y transfiriendo dicho pago al arrendador una vez iniciado este, salvo oposición por parte del arrendatario.

17. Las demandantes en el litigio principal interpusieron un recurso ante el Tribunale amministrativo regionale per il Lazio (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Lacio, Italia), dirigido a la anulación, en primer lugar, de la Decisión n.º 132395 del Director de la Administración tributaria, de 12 de julio de 2017, de desarrollo del régimen fiscal de 2017, y, en segundo lugar, de la circolare interpretativa n. 24 dell’Agenzia delle Entrate — Regime fiscale delle locazioni brevi — Art[ículo] 4 [del regime fiscale del 2017] (Circular interpretativa n.º 24 de la Agencia Tributaria — Régimen fiscal de los arrendamientos de corta duración — Art[ículo] 4 [del régimen fiscal de 2017]), en su versión aplicable al litigio principal, relativa a la aplicación del citado régimen fiscal.

18. Mediante sentencia de 18 de febrero de 2019, dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso, por considerar, en primer lugar, que el régimen fiscal de 2017 no había introducido ningún «reglamento técnico» o «regla relativa a los servicios»; en segundo lugar, que la obligación de comunicar los datos de los contratos y de aplicar una retención en la fuente no vulneraba ni el principio de libre prestación de servicios ni el principio de libre competencia y, en tercer lugar, que la obligación de designar un representante fiscal cuando la persona que gestione portal telemático de intermediación inmobiliaria no resida ni esté establecida en Italia, era conforme a las exigencias de proporcionalidad y necesidad fijadas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de libre prestación de servicios.

19. Las demandantes en el litigio principal interpusieron recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, el Consiglio di Stato (Consejo de Estado, Italia).

20. Mediante resolución de 11 de julio de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de septiembre de 2019, el órgano jurisdiccional remitente planteó al Tribunal de Justicia tres cuestiones prejudiciales relativas a diversas disposiciones del Derecho de la Unión.

21. Mediante auto de 30 de junio de 2020, Airbnb Ireland y Airbnb Payments UK (C-723/19, no publicado, EU:C:2020:509), el Tribunal de Justicia declaró manifiestamente inadmisibles dichas peticiones de decisión prejudicial, precisando que el órgano jurisdiccional remitente podía plantearle una nueva petición de decisión prejudicial acompañada de las indicaciones que le permitieran dar una respuesta útil a las cuestiones planteadas.

22. En tales circunstancias, el Consiglio di Stato (Consejo de Estado) decidió suspender nuevamente el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Cómo deben interpretarse las expresiones “reglamento técnico” de los servicios de la sociedad de la información y “regla relativa a los servicios” de la sociedad de la información recogidas en la Directiva [2015/1535] y, en particular, deben interpretarse dichas expresiones en el sentido de que comprenden medidas de carácter fiscal que no están directamente dirigidas a regular el servicio específico de la sociedad de la información pero que en la práctica conforman su ejercicio en el Estado miembro de que se trata, en concreto, imponiendo a todos los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria —incluidos, por tanto, los que no están establecidos en su territorio y prestan sus servicios en línea— obligaciones accesorias a fin de la recaudación efectiva de los impuestos adeudados por los arrendadores, como son:

a) la obligación de recoger y ulteriormente comunicar a las autoridades tributarias del Estado miembro datos relativos a contratos de arrendamiento de corta duración estipulados a raíz de la actividad del intermediario;

b) la obligación de retener de los importes abonados por los arrendatarios a los arrendadores la parte adeudada a la Hacienda Pública e ingresarla?

2) a) ¿Se oponen el principio de libre prestación de servicios consagrado en el artículo 56 TFUE y, en caso de que se consideren aplicables en el presente asunto, los principios análogos dimanantes de las Directivas [2006/123] y [2000/31], a una disposición nacional que imponga a los intermediarios inmobiliarios que operan en Italia —incluidos, por tanto, aquellos operadores que no están establecidos en su territorio y prestan sus servicios en línea— la obligación de recogida de los datos relativos a los contratos de arrendamiento de corta duración celebrados con su intermediación y de su ulterior comunicación a la Administración tributaria a efectos de la recaudación de los impuestos directos adeudados por los usuarios del servicio?

b) ¿Se oponen el principio de libre prestación de servicios consagrado en el artículo 56 TFUE y, en caso de que se consideren aplicables en el presente asunto, los principios análogos dimanantes de las Directivas [2006/123] y [2000/31], a una disposición nacional que imponga a los intermediarios inmobiliarios que operan en Italia —incluidos, por tanto, aquellos operadores que no están establecidos en su territorio y prestan sus servicios en línea— e intervienen en la fase de pago de las cantidades adeudadas en virtud de contratos de arrendamiento de corta duración celebrados con su intermediación la obligación de practicar, a efectos de la recaudación de los impuestos directos adeudados por los usuarios del servicio, una retención sobre esos pagos y de ingresarla posteriormente en la Hacienda Pública?

c) En caso de respuesta afirmativa a las cuestiones anteriores, ¿de conformidad con el Derecho [de la Unión], pueden ser establecidas limitaciones al principio de libre prestación de servicios consagrado en el artículo 56 TFUE y, en caso de que se consideren aplicables en el presente asunto, a los principios análogos dimanantes de las Directivas [2006/123] y [2000/31], por disposiciones nacionales como las descritas en las letras a) y b) anteriores, habida cuenta de la ineficacia de otras medidas de recaudación de los impuestos directos adeudados por los usuarios del servicio?

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

3) ¿Debe interpretarse el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, en el sentido de que cuando una de las partes en un procedimiento plantea una cuestión de interpretación del Derecho [de la Unión] (primario o derivado) especificando su contenido exacto, el órgano jurisdiccional conserva la facultad de reformular de forma autónoma el tenor de tal cuestión, identificando de manera discrecional, según su leal saber y entender, las referencias al Derecho [de la Unión], a las disposiciones nacionales eventualmente contrarias a él y la redacción de la cuestión, dentro de los límites de la materia objeto de controversia, o bien está obligado a trasladar la cuestión prejudicial según ha sido formulada por la parte solicitante?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Cuestiones prejudiciales primera y segunda

Sobre la aplicabilidad de las Directivas 2000/31, 2006/123 y 2015/1535 a las medidas de carácter fiscal

23. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia, en esencia, si las expresiones «reglamento técnico» de los servicios de la sociedad de la información y «regla relativa a los servicios» de la sociedad de la información que figuran en la Directiva 2015/1535 deben entenderse en el sentido de que comprenden también medidas de carácter fiscal que no están directamente

dirigidas a regular un servicio específico de la sociedad de la información pero que en la práctica conforman su ejercicio en el Estado miembro de que se trata.

24. En su segunda cuestión prejudicial, letras a) a d), el órgano jurisdiccional remitente menciona las Directivas 2000/31 y 2006/123, refiriéndose al supuesto de que los principios que enuncian «se consideren aplicables en el presente asunto».

25. Por lo que respecta, en primer lugar, a la Directiva 2000/31, como el Tribunal de Justicia tuvo ocasión de señalar en los apartados 27 a 30 de la sentencia de 27 de abril de 2022, *Airbnb Ireland* (C-674/20, en lo sucesivo, «sentencia *Airbnb Ireland*», EU:C:2022:303), en primer término, esta Directiva se adoptó sobre la base, en particular, del artículo 95 CE, cuyo tenor se reprodujo en el artículo 114 TFUE, que, en su apartado 2, excluye de su ámbito de aplicación las «disposiciones fiscales», expresión que abarca no solo todos los ámbitos de la fiscalidad, sino también todos los aspectos de esta materia. En segundo término, esta interpretación se desprende igualmente del hecho de que el artículo 114 TFUE, apartado 2, forma parte de un capítulo 3, titulado «Aproximación de las legislaciones», que sigue a un capítulo 2, titulado «Disposiciones fiscales», dentro del título VII del Tratado FUE, que tiene por objeto las «normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones», de modo que todo lo relacionado con ese capítulo 3, a saber, la aproximación de las legislaciones, no versa sobre lo que está comprendido en el capítulo 2, a saber, las disposiciones fiscales. En tercer término, este razonamiento prevalece en cuanto concierne al Derecho derivado adoptado sobre la base del artículo 95 CE, y posteriormente del artículo 114 TFUE, viéndose confirmado tal razonamiento por la interpretación literal de los vastos términos empleados en el artículo 1, apartado 5, letra a), de la Directiva 2000/31, a saber, «materia de fiscalidad». En cuarto término, tales consideraciones son corroboradas por los considerandos 12 y 13 de la Directiva 2000/31.

26. En cuanto concierne, en segundo lugar, a la Directiva 2006/123, por una parte, cabe indicar que excluye de su ámbito de aplicación, según los términos de su artículo 2, apartado 3, la «fiscalidad».

27. Por otra parte, ha de señalarse que el considerando 29 de esta Directiva es explícito en cuanto al motivo de tal exclusión, ya que recuerda que en el Tratado FUE se prevén bases jurídicas específicas en materia fiscal y que, dados los instrumentos del Derecho de la Unión ya adoptados en esta materia, procede excluir la fiscalidad del ámbito de aplicación de dicha Directiva.

28. Habida cuenta del carácter general de los términos «materia de fiscalidad» y «fiscalidad», así como de las bases jurídicas que de manera expresa establece el Tratado FUE, las consideraciones enunciadas en el apartado 25 de la presente sentencia son igualmente válidas en lo que respecta a la exclusión de la «fiscalidad» de la Directiva 2006/123.

29. En relación, en tercer lugar, con la Directiva 2015/1535, debe destacarse que se refiere al «Tratado [FUE] y, en particular, [a] sus artículos 114, 337 y 43». Así pues, procede señalar de entrada que la exclusión prevista en el artículo 114 TFUE, apartado 2, relativa a las «disposiciones fiscales», se aplica también a esta Directiva por los motivos expuestos en el apartado 25 de la presente sentencia.

30. Además, el tenor de la Directiva 2015/1535 confirma indirectamente la exclusión de las «disposiciones fiscales» de su ámbito de aplicación, ya que la redacción del artículo 1, apartado 1, letra f), inciso iii), de esta Directiva menciona, entre los reglamentos técnicos *de facto*, las especificaciones técnicas u otros requisitos o las reglas relativas a los servicios «relacionados con medidas fiscales o financieras». Por tanto, no se trata de medidas de carácter fiscal en cuanto tales, sino únicamente de medidas relacionadas con medidas fiscales (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de octubre 2020, *Admiral Sportwetten* y otros, C-711/19, EU:C:2020:812, apartado 38), medidas estas últimas, que, en consecuencia, en cuanto tales, quedan fuera del ámbito de aplicación de dicha Directiva.

31. En consecuencia, procede determinar si medidas como las introducidas en el Derecho italiano por el régimen fiscal de 2017 están comprendidas en el ámbito de la «materia de fiscalidad», en el sentido del artículo 1, apartado 5, letra a), de la Directiva 2000/31, de la «fiscalidad», en el sentido del artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2006/123, y son, por tanto, «disposiciones fiscales», en el sentido del artículo 114 TFUE, que se refiere expresamente a la Directiva 2015/1535.

32. Como resulta del apartado 10 de la presente sentencia, el régimen fiscal de 2017 modifica la legislación fiscal italiana relativa a los arrendamientos de corta duración, con independencia de que estos arrendamientos se efectúen, a tenor del artículo 4, apartado 1, de dicho régimen, «de forma directa o a través de

personas que desarrollen actividades de intermediación inmobiliaria, o de personas que gestionen portales telemáticos».

33. Con arreglo a tal régimen, las personas mencionadas están sujetas a tres tipos de obligaciones, a saber, en un primer momento, la obligación de recogida y comunicación a las autoridades fiscales de los datos relativos a los contratos de arrendamiento celebrados a raíz de su intermediación; con posterioridad, dada su intervención en el pago de la renta, la obligación de retención del impuesto adeudado sobre las cantidades abonadas por los arrendadores a los arrendatarios y de su ingreso en la Hacienda Pública, bien con carácter liberatorio, bien en concepto de pago a cuenta, en función de la elección efectuada por los arrendadores, y, por último, cuando no tengan un establecimiento permanente en Italia, la obligación de designar un representante fiscal en dicho Estado.

34. En primer lugar, por lo que respecta a la obligación de recogida y comunicación a las autoridades fiscales de los datos relativos a los contratos de arrendamiento celebrados a raíz de la intermediación inmobiliaria, es preciso señalar que, si bien es cierto que tal medida no se dirige en sí misma a los sujetos pasivos del impuesto, sino a las personas físicas o jurídicas que hayan desempeñado un papel de intermediario en los arrendamientos de corta duración, y que su objeto es proporcionar información a la Administración tributaria, so pena de multa, no es menos cierto que, en primer término, la Administración destinataria de esa información es la Administración tributaria; en segundo término, esta medida forma parte de una normativa fiscal, a saber, el régimen fiscal de 2017, y, en tercer término, la información objeto de la obligación de transmisión es indisociable, en cuanto a su contenido, de dicha normativa, puesto que por sí misma permite identificar al sujeto pasivo efectivo del impuesto, gracias a la indicación del lugar de los alojamientos y de la identidad de los arrendadores, así como determinar la base imponible del impuesto, en función de las cantidades percibidas y, en consecuencia, fijar su importe (véase, por analogía, la sentencia Airbnb Ireland, apartado 33).

35. Por tanto, tal obligación está comprendida en el ámbito de las «disposiciones fiscales», en el sentido del artículo 114 TFUE.

36. En segundo lugar, por lo que respecta a la obligación de retención en la fuente del impuesto adeudado sobre las cantidades abonadas por los arrendatarios a los arrendadores y de su ingreso en la Hacienda Pública, bien con efecto liberatorio al tipo preferencial del 21 %, bien en concepto de pago a cuenta de una imposición establecida a un tipo superior, en función de la elección efectuada por los arrendadores, es preciso constatar que, como señaló el Abogado General en el punto 52 de sus conclusiones, se trata de medidas que presentan «por excelencia, carácter fiscal», puesto que consisten en recaudar el impuesto en nombre de la Administración tributaria para, en un momento posterior, ingresar en esta última la cantidad recaudada.

37. En tercer lugar, en cuanto atañe a la obligación impuesta a los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria no establecidos en Italia de designar un representante fiscal, debe observarse que se trata también de una medida fiscal, puesto que pretende garantizar la recaudación eficaz de los impuestos respecto a la retención en la fuente efectuada en calidad de «responsable del impuesto» por los prestadores de servicios establecidos en otro Estado miembro, en particular, aquellos que gestionan portales telemáticos.

38. De cuanto antecede resulta que los tres tipos de obligaciones introducidas en el Derecho italiano por el régimen fiscal de 2017 están comprendidos en el ámbito de la «materia de fiscalidad», en el sentido del artículo 1, apartado 5, letra a), de la Directiva 2000/31, de la «fiscalidad», en el sentido del artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2006/123, y son, por tanto, «disposiciones fiscales», en el sentido del artículo 114 TFUE, que se refiere expresamente a la Directiva 2015/1535. En consecuencia, estas medidas están excluidas del respectivo ámbito de aplicación de esas tres Directivas.

39. Por tanto, la respuesta a las cuestiones prejudiciales primera y segunda exige únicamente examinar la legalidad de medidas como el régimen fiscal de 2017 a la vista de la prohibición establecida en el artículo 56 TFUE.

40. Procede concluir que, mediante estas cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que se opone a medidas como los tres tipos de obligaciones expuestas en el apartado 33 de la presente sentencia.

Sobre la legalidad de medidas como las derivadas del régimen fiscal de 2017 a la vista de la prohibición establecida en el artículo 56 TFUE

41. Con carácter preliminar, es preciso recordar que los Estados miembros deben respetar el artículo 56 TFUE incluso en el marco de la adopción de una legislación como el régimen fiscal de 2017, pese a que este se refiera a los impuestos directos. Según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer tal competencia respetando el Derecho de la Unión (sentencia de 23 de enero de 2014, Comisión/Bélgica, C-296/12, EU:C:2014:24, apartado 27 y jurisprudencia citada).

42. Por tanto, procede examinar sucesivamente los tres tipos de obligaciones impuestas por el régimen fiscal de 2017.

43. En primer lugar, por lo que respecta a la obligación de recogida y de comunicación a las autoridades fiscales de los datos relativos a los contratos de arrendamiento celebrados a raíz de la intermediación inmobiliaria, del tenor literal del régimen fiscal de 2017 se desprende, en primer término, que dicho régimen impone esta obligación a todos los terceros que intermedien en territorio italiano en un proceso de arrendamiento inmobiliario de corta duración, ya se trate de personas físicas o jurídicas, y con independencia que estas últimas residan o estén establecidas en dicho territorio y de que intervengan en dicho proceso por vía digital o por otros medios de contacto. La reforma llevada a cabo por el régimen fiscal de 2017 concierne, como resulta de los motivos que presidieron su adopción, al tratamiento fiscal del conjunto de los arrendamientos de corta duración y se inscribe, como se desprende de los autos remitidos al Tribunal de Justicia, en una estrategia global de lucha contra la evasión fiscal en este sector, que es frecuente, en particular mediante el establecimiento de esa obligación.

44. Esa normativa no es discriminatoria y no atañe, como tal, a las condiciones de la prestación de servicios de intermediación, sino que únicamente obliga a los prestadores de servicios, una vez realizada dicha prestación, a conservar los datos a efectos de poder cobrar con exactitud a los propietarios afectados los impuestos relativos al arrendamiento de los bienes de que se trata (véase, por analogía, la sentencia Airbnb Ireland, apartado 41).

45. A este respecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que una normativa nacional aplicable a todos los operadores que ejercen su actividad en el territorio nacional, que no tenga por objeto regular las condiciones de ejercicio de la prestación de servicios de las empresas en cuestión y cuyos efectos restrictivos sobre la libre prestación de servicios sean demasiado aleatorios e indirectos para poder considerar que la obligación establecida puede constituir un obstáculo a esta libertad, no es contraria a la prohibición prevista en el artículo 56 TFUE (sentencia Airbnb Ireland, apartado 42 y jurisprudencia citada).

46. Las demandantes en el litigio principal objetan que la práctica totalidad de las plataformas digitales afectadas, en particular las que gestionan también los pagos, están establecidas en Estados miembros diferentes de Italia y que, por tanto, el régimen fiscal de 2017 afecta en mayor medida a servicios de intermediación que los prestados por ellas. En la vista, añadieron que, en realidad, ese régimen fiscal había sido concebido para las plataformas que gestionan los pagos y exclusivamente para estas últimas.

47. Es cierto que la evolución de los medios tecnológicos y la actual configuración del mercado de prestación de servicios de intermediación inmobiliaria conduce a la constatación de que los intermediarios que prestan sus servicios mediante un portal telemático pueden hacer frente, en aplicación de una normativa como la controvertida en el litigio principal, a una obligación de transmisión de datos a la Administración tributaria más frecuente y más importante que la que recae sobre otros intermediarios. Sin embargo, esta mayor obligación no es más que el reflejo del número más elevado de transacciones que llevan a cabo dichos intermediarios y de su cuota de mercado respectiva. Por consiguiente, de ello no se deriva ninguna discriminación (sentencia Airbnb Ireland, apartado 44).

48. Además, en el presente asunto, contrariamente a lo declarado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 12 de septiembre de 2019, VG Media (C-299/17, EU:C:2019:716, apartado 37), el tenor del régimen fiscal de 2017 no solo es neutro en apariencia, puesto que se refiere efectivamente a todos los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria, en particular, como recordó la Comisión en la vista, a las agencias inmobiliarias.

49. A continuación, el Tribunal de Justicia ya ha subrayado que el artículo 56 TFUE no se refiere a medidas cuyo único efecto consiste en generar costes adicionales para la prestación en cuestión y que afectan del mismo modo a la prestación de servicios entre Estados miembros y a la interna de un Estado miembro (sentencia Airbnb Ireland, apartado 46 y jurisprudencia citada).

50. Por último, aun cuando la obligación impuesta a todos los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria de recoger y facilitar a la Administración tributaria información sobre los datos relativos a los contratos de arrendamiento celebrados a raíz de su intermediación puede generar costes adicionales, en particular relacionados con la obtención y la conservación de los datos de que se trata, procede señalar, sobre todo en el caso de servicios de intermediación prestados por vía digital, que esos datos son memorizados y digitalizados por intermediarios como las demandantes en el litigio principal, de modo que, en cualquier caso, el coste adicional que genera tal obligación para dichos intermediarios parece ser reducido.

51. Por tanto, este primer tipo de obligación no comporta restricciones a la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 56 TFUE.

52. En segundo lugar, en cuanto atañe a la obligación de retención en la fuente del impuesto adeudado sobre las cantidades abonadas por los arrendadores a los arrendatarios y de su ingreso en la Hacienda Pública, procede señalar, por una parte, por las mismas razones que las expuestas en los apartados 43 a 48 de la presente sentencia, que el régimen fiscal de 2017 concierne, a este respecto, a todos los terceros que hayan intermediado en un proceso de arrendamiento inmobiliario de corta duración, ya se trate de personas físicas o jurídicas, y con independencia que estas últimas residan o estén establecidas en territorio italiano y de que intervengan en dicho proceso por vía digital o por otros medios de contacto, desde que el momento en que hayan elegido, en el marco de su prestación de servicios, cobrar las rentas o las contraprestaciones correspondientes a los contratos objeto del régimen fiscal de 2017, o bien intervenir en la percepción de esas rentas o contraprestaciones.

53. Por otra parte, es cierto, no obstante, como indica la Comisión en sus observaciones, que cuando el prestador de servicios está establecido en un Estado miembro diferente de Italia actúa como «responsable del impuesto», de conformidad con el artículo 4, apartado 5 *bis*, del régimen fiscal de 2017, mientras que cuando está establecido en Italia, según el artículo 4, apartado 5, de dicho régimen, tiene la condición de «sustituto del impuesto», es decir, de sustituto tributario, lo que tiene como consecuencia que, frente a la Hacienda Pública, sustituya al contribuyente y lo convierta en deudor del impuesto.

54. Si bien debe considerarse, como hizo el Abogado General en el punto 56 de sus conclusiones, que este segundo tipo de obligaciones constituye para los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria una carga mucho mayor que una simple obligación de información, aun cuando únicamente sea por la responsabilidad económica que genera no solo frente al Estado de imposición, sino también frente a los clientes, del régimen fiscal de 2017 no resulta, sin perjuicio de la apreciación del órgano jurisdiccional remitente, que tal carga sea mayor para los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria establecidos en un Estado miembro diferente de Italia que para las empresas que tengan un establecimiento en este Estado miembro, aunque su denominación sea distinta. En efecto, dicho régimen fiscal les impone las mismas obligaciones de retención en la fuente en nombre de la Administración tributaria y de pago del impuesto cedular de tipo fijo del 21 % a esta última, mientras el ingreso se efectúa con carácter liberatorio cuando el propietario del inmueble de que se trate haya optado por el tipo preferencial y en concepto de pago a cuenta cuando no sea así.

55. En cuanto atañe al segundo tipo de obligaciones, no resulta, por tanto, que una normativa como el régimen fiscal de 2017, que tiene como único efecto generar costes adicionales para la prestación de que se trata y que afecta de la misma manera a la prestación de servicios entre Estados miembros y a la interna de un Estado miembro, pueda considerarse que prohíba, obstaculice o haga menos interesante el ejercicio de la libre prestación de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, apartados 25 y 26 y jurisprudencia citada).

56. En tercer lugar, por lo que respecta a la obligación de designar un representante fiscal en Italia, del propio tenor del artículo 4, apartados 5 y 5 *bis*, del régimen fiscal de 2017 resulta que tal obligación recae únicamente sobre determinados prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria que no disponen de establecimiento permanente en Italia, calificados como «responsables del impuesto», mientras que los prestadores de tales servicios establecidos en Italia, calificados como «sustitutos del impuesto», es decir, como sustitutos tributarios, no están sujetos a dicho régimen.

57. A tal respecto, debe precisarse que el tercer tipo de obligaciones no concierne a la totalidad de los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria no establecidos en Italia que intermedien en el proceso de arrendamiento de corta duración de bienes inmuebles situados en el territorio de este Estado. En efecto, la obligación de designar un representante fiscal depende de la elección efectuada por estos prestadores de

servicios de cobrar o no los alquileres o las contraprestaciones correspondientes a los contratos objeto del régimen fiscal de 2017, o bien de intervenir o no en la percepción de esos alquileres o contraprestaciones, es decir, de someterse, en la práctica, al segundo tipo de obligaciones y efectuar en tal concepto una retención sobre las cantidades percibidas, con efecto liberatorio cuando el propietario del inmueble en cuestión haya optado por el tipo preferencial del 21 % y a título de pago a cuenta cuando no sea así.

58. No obstante, ha de señalarse que el régimen fiscal de 2017 trata de diferente manera, según dispongan o no de establecimiento estable en Italia, a los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria que efectúen tales cobros o intervenciones.

59. Así, no puede negarse que, al imponer a los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria que no dispongan de un establecimiento permanente en Italia, y deseen integrar en sus prestaciones de servicios tales cobros o intervenciones, la exigencia de que designen un representante fiscal en este Estado miembro, el régimen fiscal de 2017 los obliga a efectuar trámites y a soportar en la práctica el coste de la retribución del representante. Tales imposiciones suponen para estos operadores un obstáculo que puede disuadirlos de efectuar servicios de intermediación inmobiliaria en Italia, en cualquier caso, según las modalidades por las que deseen optar. Por lo tanto, debe considerarse que dicha exigencia constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 56 TFUE (véase, por analogía, la sentencia de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, apartado 37).

60. Dicho esto, el órgano jurisdiccional remitente indicó fundadamente que el Tribunal de Justicia, en su jurisprudencia, no había enunciado un principio de incompatibilidad entre la obligación de designar un representante fiscal impuesta por una legislación o una normativa nacional respecto a las personas físicas o jurídicas residentes o establecidas en un Estado miembro diferente del de la imposición y la libre prestación de servicios, habida cuenta de que, en cada caso, el Tribunal de Justicia ha examinado, a la vista de las características propias de la obligación de que se trate, si la restricción que esta comportaba podía estar justificada a la vista de las razones imperiosas de interés general perseguidas por la normativa nacional de que se trate invocadas ante el Tribunal de Justicia por el Estado miembro interesado (sentencias de 5 de julio de 2007, Comisión/Bélgica, C-522/04, EU:C:2007:405, apartados 47 a 58; de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, apartados 38 a 46, y de 11 de diciembre de 2014, Comisión/España, C-678/11, EU:C:2014:2434, apartados 42 a 62).

61. Por consiguiente, procede examinar la obligación impuesta a los «responsables del impuesto» de designar un representante fiscal a la luz de la jurisprudencia recordada en el apartado 60 de la presente sentencia.

62. En primer lugar, por lo que respecta a los motivos invocados por el Estado miembro de que se trata para justificar la restricción señalada en el apartado 59 de la presente sentencia, cabe observar que tales motivos se refieren a la lucha contra la evasión fiscal en el sector de los arrendamientos de corta duración, que, según indica el órgano jurisdiccional remitente, presenta un «tipo estructuralmente elevado de evasión fiscal». A este respecto, procede subrayar que el Tribunal de Justicia ha declarado en repetidas ocasiones que la lucha contra el fraude fiscal y la eficacia de los controles fiscales pueden invocarse para justificar restricciones al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado FUE (sentencia de 11 de diciembre de 2014, Comisión/España, C-678/11, EU:C:2014:2434, apartado 45 y jurisprudencia citada).

63. Asimismo, la necesidad de garantizar una eficaz recaudación del impuesto constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción a la libre prestación de servicios (véase la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Comisión/España, C-678/11, EU:C:2014:2434, apartado 46 y jurisprudencia citada).

64. Precisamente en la persecución de este objetivo se inscribe la obligación de designar un representante fiscal impuesta a los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria que efectúen los cobros o las intervenciones mencionados en el apartado 58 de la presente sentencia y no tengan un establecimiento permanente en Italia. En efecto, en la medida en que, en su condición de «responsables del impuesto», dichos prestadores de servicios están encargados de efectuar la retención en la fuente en nombre de las autoridades italianas, estas desean asegurarse, a través del representante fiscal, de que tal cometido se ha llevado a cabo y de que las cantidades percibidas, debidamente recaudadas, en un momento ulterior se han transferido correctamente a la Administración tributaria, debiéndose recordar que ese trabajo de control se facilita en el caso de los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria establecidos en Italia, ya que, desde el momento en que efectúan tal recaudación adquieren *ipso iure*, como se desprende del apartado 53 de la presente sentencia, la condición del «sustitutos del impuesto», es decir, de sustitutos tributarios.

65. Por lo demás, resulta paradójico que las demandantes en el litigio principal censuren a las autoridades italianas que, al adoptar el régimen fiscal de 2017, establecieron una presunción general de evasión o de fraude fiscal basada en la circunstancia de que un prestador de servicios esté establecido en otro Estado miembro, presunción prohibida por el artículo 56 TFUE (sentencia de 19 de junio de 2014, *Strojirny Prostějov y ACO Industries Tábor*, C-53/13 y C-80/13, EU:C:2014:2011, apartado 56 y jurisprudencia citada), cuando, en cambio, dicho régimen les confiere el cometido de efectuar, en nombre de la Administración tributaria, la retención en la fuente de la cantidad correspondiente del impuesto adeudado y de ingresar tal cantidad en la Hacienda Pública, cometido cuyo control intentó facilitar el legislador italiano mediante la designación de un representante fiscal en Italia.

66. Así pues, procede considerar que una medida fiscal como el tercer tipo de obligaciones que resultan del régimen fiscal de 2017 persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado FUE y está justificada por razones imperiosas de interés general.

67. En segundo lugar, es indiscutible que, en circunstancias como las del asunto principal, este tipo de obligaciones es adecuado para garantizar la consecución del objetivo de lucha contra la evasión fiscal.

68. En particular, debe destacarse que, como señaló el Abogado General, sustancialmente, en los puntos 2 y 3 de sus conclusiones, el recurso a prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria que gestionan un portal telemático, como es el caso de las demandantes en el litigio principal, ha conocido un desarrollo exponencial y que tales servicios, que, prestados a través de Internet, pueden por tanto en principio ser transfronterizos, corresponden no obstante a operaciones de arrendamiento que se desarrollan en un lugar físico preciso y, por consiguiente, pueden estar sujetas a gravamen en función del Derecho fiscal del Estado miembro interesado.

69. Además, tanto si las prestaciones de servicios de intermediación inmobiliaria de que se trata son efectuadas por prestadores que ejercen su actividad a través de portales telemáticos, como las demandantes en el litigio principal, como por operadores económicos más tradicionales, como agencias inmobiliarias, es preciso señalar que tales arrendamientos a menudo son de corta duración, en el sentido del artículo 4, apartado 1, del régimen fiscal de 2017. Por consiguiente, con independencia de la forma de intermediación de los prestadores de servicios de que se trata, un mismo bien inmueble situado en Italia puede ser arrendado numerosas veces durante un ejercicio fiscal por un arrendador a arrendatarios que posiblemente residan en otros Estados miembros, a través de prestadores de servicios que a su vez podrán estar establecidos en otro Estado miembro, los cuales, no obstante, estarán encargados de recaudar en la fuente la cantidad correspondiente al importe del impuesto adeudado por el arrendador e ingresarla a la Administración tributaria. Por tanto, cabe considerar que la obligación impuesta a los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria que no dispongan de establecimiento permanente en Italia de designar en este Estado miembro un representante fiscal es adecuada para garantizar la consecución del objetivo de lucha contra la evasión fiscal y permitir el exacto cobro del impuesto.

70. En tercer lugar, debe verificarse si una medida como el tercer tipo de obligaciones resultante del régimen fiscal de 2017 no va más allá de lo necesario para alcanzar ese objetivo.

71. En primer término, el examen de la proporcionalidad de tal medida lleva a constatar que, a diferencia de los asuntos que dieron lugar a las sentencias citadas en el apartado 60 de la presente sentencia, en los que las personas físicas o jurídicas afectadas por la obligación de designar un representante fiscal en el territorio del Estado miembro de imposición eran contribuyentes, en el presente asunto esta obligación se refiere a los prestadores de servicios que hayan actuado como responsables del impuesto y, en cuanto tales, ya hayan recaudado el importe correspondiente al impuesto adeudado por los contribuyentes, a saber, los propietarios de los bienes en cuestión, por cuenta de la Hacienda Pública. No obstante, incluso en ese supuesto, el carácter proporcionado de tal obligación implica que no existan medidas adecuadas para alcanzar el objetivo de lucha contra el fraude fiscal y de recaudación exacta de dicho impuesto por la Administración tributaria en cuestión que atenten en menor medida contra la libre prestación de servicios que la obligación de designar un representante fiscal residente o establecido en el territorio del Estado miembro de tributación.

72. A continuación, dado que esta obligación se aplica indistintamente al conjunto de prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria que no dispongan de un establecimiento permanente en Italia y que, en el marco de sus prestaciones, hayan optado por cobrar las rentas o las contraprestaciones relativas a los contratos objeto del régimen fiscal de 2017, o bien por intervenir en la percepción de dichas rentas o contraprestaciones, sin que se distinga en función, por ejemplo, del volumen de ingresos fiscales recaudado o susceptible de ser

recaudado anualmente por cuenta de la Hacienda Pública por dichos prestadores de servicios, debe considerarse que el tercer tipo de obligaciones resultante del régimen fiscal de 2017 excede de lo necesario para la consecución de los objetivos de dicho régimen.

73. Por último, si bien es cierto que el gran número de transacciones y de bienes inmuebles que pueden ser objeto de una transacción a través de los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria de que se trata dificulta la tarea de las autoridades tributarias del Estado miembro de imposición, no implica, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno italiano, el recurso a una medida como la obligación de designar un representante fiscal residente o establecido en el territorio de dicho Estado, habida cuenta de que, en primer lugar, el primer tipo de obligaciones se dirige precisamente a facilitar a las autoridades tributarias toda la información que permita al mismo tiempo identificar a los contribuyentes obligados al pago del impuesto y determinar la base imponible; en segundo lugar, el segundo tipo de obligaciones permite asegurar la retención en la fuente del impuesto y, en tercer lugar, el legislador italiano no ha contemplado la posibilidad de que ese representante fiscal, a través del cual puede asegurarse de la correcta percepción de los impuestos por los prestadores de servicios y la debida transmisión a la Hacienda Pública de las cantidades correspondientes, tenga la posibilidad de residir o estar establecido en un Estado miembro diferente de Italia.

74. A este respecto, la mera afirmación de que el requisito de residencia garantiza mejor el cumplimiento eficaz de las obligaciones fiscales que pesan sobre el representante fiscal carece de pertinencia. Si bien es cierto que el control del representante puede resultar más difícil para las autoridades tributarias cuando este reside en otro Estado miembro, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que las dificultades administrativas no constituyen una razón que pueda justificar una traba a una libertad fundamental garantizada por el Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Comisión/España, C-678/11, EU:C:2014:2434, apartado 61 y jurisprudencia citada).

75. En estas circunstancias, no parece que el control del cumplimiento de las obligaciones que incumben a los prestadores de servicios de que se trata en calidad de responsables del impuesto no pueda garantizarse por medios que incurran en una menor contradicción con el artículo 56 TFUE que el nombramiento de un representante fiscal residente en Italia.

76. Por consiguiente, procede indicar, como hace el Abogado General en el punto 82 de sus conclusiones, que la obligación de designar un representante legal, en circunstancias como las del régimen fiscal de 2017, es contraria al artículo 56 TFUE (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de julio de 2007, Comisión/Bélgica C-522/04, EU:C:2007:405, y de 11 de diciembre de 2014, Comisión/España, C-678/11, EU:C:2014:2434).

77. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que:

- En primer lugar, no se opone a una normativa de un Estado miembro que impone a los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria, en el caso de los arrendamientos de una duración máxima de 30 días de inmuebles situados en el territorio de dicho Estado miembro, con independencia de su lugar de establecimiento y del modo en que realicen la intermediación, la obligación de recoger y ulteriormente comunicar a la Administración tributaria nacional los datos relativos a los contratos de arrendamiento celebrados a raíz de su intermediación y, si esos prestadores de servicios han cobrado las rentas o las correspondientes contraprestaciones o bien han intervenido en su percepción, de retener en la fuente el importe del impuesto adeudado sobre las cantidades abonadas por los arrendatarios a los arrendadores e ingresarlo en la Hacienda Pública de dicho Estado miembro.

- En segundo lugar, se opone a la normativa de un Estado miembro que impone a los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria, en el caso de los arrendamientos de una duración máxima de 30 días de inmuebles situados en el territorio de dicho Estado miembro, cuando esos prestadores de servicios hayan cobrado las rentas o las correspondientes contraprestaciones o bien hayan intervenido en su percepción y residan o estén establecidos en el territorio de un Estado miembro diferente del de imposición, la obligación de designar un representante fiscal que resida o esté establecido en el territorio del Estado miembro de imposición.

Tercera cuestión prejudicial

78. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 267 TFUE debe interpretarse en el sentido de que, cuando una de las partes en el litigio principal plantea una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión, el órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno conserva la facultad de reformular de manera

autónoma las cuestiones prejudiciales que se plantearán al Tribunal de Justicia, o bien está obligado a trasladar tales cuestiones según hayan sido formuladas por la parte en el litigio principal que solicita la remisión.

79. Como el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de recordar recientemente, cuando contra la resolución de un órgano jurisdiccional no exista recurso judicial de Derecho interno, el órgano jurisdiccional tendrá la obligación, en el caso de que se plantee ante él una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión, de someter la cuestión al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo tercero (sentencia de 6 de octubre de 2021, *Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 32 y jurisprudencia citada).

80. Un órgano jurisdiccional nacional cuyas resoluciones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno solo podrá quedar dispensado de tal obligación cuando constate que la cuestión suscitada no es pertinente, que la disposición del Derecho de la Unión controvertida ya ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia o que la interpretación correcta del Derecho de la Unión es tan evidente que no deja lugar a ninguna duda razonable (sentencia de 6 de octubre de 2021, *Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 33 y jurisprudencia citada).

81. A este respecto, se ha de recordar, en primer lugar, que la conexión entre los párrafos segundo y tercero del artículo 267 TFUE pone de manifiesto que los órganos jurisdiccionales a que se refiere dicho párrafo tercero disponen de la misma facultad de apreciación que cualesquiera otros órganos jurisdiccionales nacionales acerca de si es necesaria una decisión sobre una cuestión de Derecho de la Unión para poder emitir su fallo. No están obligados, por tanto, a remitir una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión suscitada ante ellos si la cuestión no es pertinente, es decir, en los supuestos en los que la respuesta a dicha cuestión, cualquiera que fuera, no podría tener incidencia alguna en la solución del litigio (sentencia de 6 de octubre de 2021, *Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 34 y jurisprudencia citada).

82. Corresponde exclusivamente al juez nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la resolución judicial que ha de adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia (sentencia de 6 de octubre de 2021, *Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 35 y jurisprudencia citada).

83. A este respecto, cabe recordar que el sistema de cooperación directa entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, instaurado por el artículo 267 TFUE, es ajeno a toda iniciativa de las partes en el litigio principal. Estas no pueden privar a los órganos jurisdiccionales nacionales del ejercicio independiente de la facultad de apreciación a la que se ha hecho referencia en los apartados 81 y 82 de la presente sentencia, obligándolos, en particular, a presentar una petición de decisión prejudicial (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, *Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 53 y jurisprudencia citada).

84. De ello se sigue que la determinación y la formulación de las cuestiones que deban someterse al Tribunal de Justicia corresponden únicamente al órgano jurisdiccional nacional y que las partes en el litigio principal no pueden imponer o modificar su contenido (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, *Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi*, C-561/19, EU:C:2021:799, apartados 54 y 55 y jurisprudencia citada).

85. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 267 TFUE debe interpretarse en el sentido de que cuando una de las partes en el litigio principal plantea una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión, la determinación y la formulación de las cuestiones prejudiciales que deban someterse al Tribunal de Justicia corresponde únicamente al órgano jurisdiccional nacional y tales partes no pueden imponer ni modificar su contenido.

Costas

86. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1) El artículo 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que:

- En primer lugar, no se opone a una normativa de un Estado miembro que impone a los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria, en el caso de los arrendamientos de una duración máxima de 30 días de inmuebles situados en el territorio de dicho Estado miembro, con independencia de su lugar de establecimiento y del modo en que realicen la intermediación, la obligación de recoger y ulteriormente comunicar a la Administración tributaria nacional los datos relativos a los contratos de arrendamiento celebrados a raíz de su intermediación y, si esos prestadores de servicios han cobrado las rentas o las correspondientes contraprestaciones o bien han intervenido en su percepción, de retener en la fuente el importe del impuesto adeudado sobre las cantidades abonadas por los arrendatarios a los arrendadores e ingresarlo en la Hacienda Pública de dicho Estado miembro.

- En segundo lugar, se opone a la normativa de un Estado miembro que impone a los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria, en el caso de los arrendamientos de una duración máxima de 30 días de inmuebles situados en el territorio de dicho Estado miembro, cuando esos prestadores de servicios hayan cobrado las rentas o las correspondientes contraprestaciones o bien hayan intervenido en su percepción y residan o estén establecidos en el territorio de un Estado miembro diferente del de imposición, la obligación de designar un representante fiscal que resida o esté establecido en el territorio del Estado miembro de imposición.

2) El artículo 267 TFUE debe interpretarse en el sentido de que cuando una de las partes en el litigio principal plantea una cuestión de interpretación del Derecho de la Unión, la determinación y la formulación de las cuestiones prejudiciales que deban someterse al Tribunal de Justicia corresponde únicamente al órgano jurisdiccional nacional y tales partes no pueden imponer ni modificar su contenido.

Firmas

*
_ Lengua de procedimiento: italiano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.