

La libertad de establecimiento como límite al control del cumplimiento de las obligaciones de colaboración tributaria de las plataformas digitales

Comentario a la STJUE de 22 de diciembre de 2022

María Jesús García-Torres Fernández*

Publicado: 31 de julio de 2024

Freedom of establishment as a limit to the control of compliance with tax collaboration obligations of digital platforms. Comment on Ruling of the Court of Justice of the European Union of December 22th 2022

Although the STJUE of December 22, 2022 (case C-83/21) confirms the compatibility of cooperation in provision of information and tax collection of digital platforms with the freedom to provide services in the EU, its main novelty is that it also recognizes the EU rules on this fundamental freedom are applied as a limit for the implementation of measures to ensure compliance with this tax cooperation.

Si bien la STJUE de 22 de diciembre de 2022 (asunto C-83/21) confirma la compatibilidad con la libre prestación de servicios en la UE de las obligaciones de información y la colaboración en la recaudación de los tributos de los prestadores de servicios de intermediación digital, su principal novedad está en que también reconoce la libre prestación de servicios como límite para la implantación de medidas de control del cumplimiento de las propias obligaciones de colaboración tributaria.

Keyword: Digital platforms; freedom to provide services; tax cooperation.

SUMARIO: 1. Introducción: Las obligaciones tributarias de las plataformas digitales – 2. Regulación objeto de recurso: El régimen fiscal italiano de 2017 – 3. Cuestiones prejudiciales y doctrina del Tribunal europeo – 4. Conclusiones – 5. Bibliografía

1. Introducción: Las obligaciones tributarias de las plataformas digitales

El desarrollo del comercio electrónico se ha extendido también a la prestación de servicios, siendo un claro exponente los relacionados con el sector inmobiliario. De ser un mercado local, marcado por la situación geográfica de los inmuebles, el alcance de las plataformas tecnológicas ha permitido realizar transacciones tanto de venta como de alquiler de inmuebles entre sujetos residentes en distintos Estados, siendo significativo el cambio que ha supuesto en el sector la posibilidad de rentabilizar los arrendamientos de estancias cortas como consecuencia de la posibilidad de llegar a un número ilimitado de posibles inquilinos. Este contexto es el que ha permitido el desarrollo de los arrendamientos vacacionales que han cambiado el mercado de alojamientos turísticos.

* Universidad de Granada (ES); ✉ mjgator@ugr.es;  <https://orcid.org/0000-0001-9146-8300>

Este tipo de arrendamientos tienen como características definitorias tener como clientes a consumidores de distintas procedencias lo que, junto a la corta duración y el hecho de que la mayoría de las contrataciones se realice vía electrónica, hace que pueda ser un nicho potente de fraude fiscal. A todo esto, hay que unir el hecho de las plataformas digitales a través de las cuales se realizan las transacciones y pagos no tienen por qué encontrarse en el Estado donde radican los inmuebles. En consecuencia, un mercado tradicional marcado por un producto con indudable localización de la fuente de renta como son los inmuebles se ha visto amenazado por posible fraude tributario mediante la ocultación de ingresos, en la que juega un papel decisivo la intervención de estas plataformas digitales.

Como respuesta a los posibles fraudes, y junto con otras medidas tributarias, se han promovido por los distintos Estados obligaciones de información, dirigidas a las plataformas digitales que intermedian en la realización de determinadas operaciones económicas del comercio *offline*. No obstante, estas exigencias de información y de control de la generación de rentas también están limitadas por una de las libertades esenciales de nuestro mercado común, la libre circulación de servicios. En una economía donde cada vez está más presente el comercio electrónico de bienes y servicios, la actuación que realizan las plataformas digitales en la prestación de servicios de intermediación, debe realizarse sin discriminación entre las residentes en el Estado donde se genera la renta, que en el caso de las rentas inmobiliarias es donde radican los inmuebles y los residentes en otro Estado miembro.

La colaboración de las plataformas en la recaudación de los tributos está empezando a tener un papel relevante en las legislaciones nacionales, con ejemplos en varios países, tales como Francia, Italia y España, y se están estableciendo específicos deberes de información tributaria para las plataformas digitales. Igualmente, la incorporación a los ordenamientos nacionales de la Directiva UE 2021/514¹, conocida como Directiva de Cooperación Administrativa o DAC7, donde se incluye la obligación de intercambio de información de las plataformas que intervienen en el comercio electrónico, supondrá la eliminación de barreras que presenta el intercambio de información entre Estados cuando las plataformas digitales que han de facilitar la información no sean residentes en dicho Estado². El operador de la plataforma aportará los datos correspondientes al Estado miembro que proceda y dicha información será objeto de intercambio de información entre todos los demás Estados miembros interesados.

La posibilidad de elegir a cuál de los Estados miembros, entre los distintos Estados miembros en los que se opera, se suministrará la información de modo único no es real a pesar de lo indicado en la Directiva, porque la normativa doméstica, como ocurre con la española, puede conseguir que los operadores de plataforma cumplan con la obligación de informar en los Estados donde tienen su residencia fiscal³. Consecuentemente, la DAC7 prevé la coordinación de los Estados en la implementación de las medidas domésticas para facilitar el cumplimiento de esta obligación, dado que la adopción de medidas unilaterales por parte de los Estados Miembros no es la opción más adecuada para impulsar la colaboración de las plataformas digitales en aplicación de los tributos, no solo por el carácter transfronterizo que generalmente presentan estas plataformas en línea y las operaciones económicas en las que intermedian, sino también porque su posible consideración

1. En España se acaba de aprobar el RD 117/2024, de 30 enero, que desarrolla las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por operadores de plataformas y modifica diversos reglamentos tributarios. Esta norma, en cuanto a transposición de la DAC 7, implementa también los preceptos de la DAC 8 que afectan y dan nueva redacción a determinadas disposiciones de la DAC 7.

2. La DAC7 se aplica no solo a las plataformas digitales residentes en la UE, sino también a las plataformas que no son residentes en Europa o que no tienen establecimiento permanente en algún Estado Miembro. la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, en adelante DAC 8, modificó la redacción de determinados preceptos de la DAC 7,

3. C. RUIZ HIDALGO, "El cumplimiento de las plataformas digitales como obligados tributarios: análisis de la Directiva 2021/514, las reglas del modelo de la OCDE y el derecho español", en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Aranzadi, 2023, pág. 571.

de obligados tributarios en varios Estados, con una regulación diferente respecto del alcance de su posición de colaboración con la Administración, puede suponer una carga fiscal excesiva para las plataformas de internet⁴. No obstante, también hay que tener en cuenta los límites que la jurisprudencia comunitaria está realizando sobre estas regulaciones particulares.

La Sentencia del TJUE de 22 de diciembre de 2022 (asunto C-83/21) se ocupa de analizar a la luz del derecho comunitario la obligación de los prestadores de servicios de intermediación, en este caso, inmobiliaria, de recoger y transmitir a las autoridades tributarias datos de los contratos de arrendamiento y de practicar una retención en la fuente del impuesto sobre los pagos efectuados. Pero la novedad de esta sentencia no está en que confirma la compatibilidad de las obligaciones de información y la colaboración en la recaudación de los tributos con la libre prestación de servicios en la UE, sino que se pronuncia sobre la posibilidad de establecer obligaciones accesorias a los no residentes justificadas por la finalidad de garantizar de controlar su función recaudatoria. Se trata, pues, de que las libertades comunitarias también limitan el control del cumplimiento de las obligaciones que incumben a los prestadores de servicios.

2. Regulación objeto de recurso: El régimen fiscal italiano de 2017

En 2017, en Italia se aprueba un nuevo el régimen fiscal (en adelante, régimen fiscal de 2017) que modifica la legislación fiscal relativa a los arrendamientos de una duración máxima de 30 días de inmuebles situados en el territorio de dicho Estado miembro⁵, con independencia de que estos arrendamientos se efectúen, «de forma directa o a través de personas que desarrollen actividades de intermediación inmobiliaria, o de personas que gestionen portales telemáticos»⁶.

Con arreglo a tal régimen, todas las personas físicas o jurídicas que realizan tales actividades de intermediación están sujetas a tres tipos de obligaciones: 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; en segundo lugar, 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; por último, en tercer lugar, cuando no tengan un establecimiento permanente en Italia, la obligación de designar un representante fiscal en dicho Estado.

Como respuesta a estas nuevas obligaciones, una importante y conocida plataforma digital de intermediación no residente en Italia, en concreto las sociedades mercantiles Airbnb Irlanda y Reino Unido, interpuso un recurso ante el Tribunal Regional de lo Contencioso- Administrativo de Lacio, Italia. 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

4. Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, "Las plataformas digitales y su colaboración en la aplicación de los tributos: una cuestión de proporcionalidad", en *Revista española de Derecho financiero*, núm.197/2023, pág. 34.

5. 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».

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 2019n. 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).

6. Artículo 4, apartado 1, régimen fiscal de 2017

«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 el 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.

Contra esta sentencia, las demandantes en el litigio principal interpusieron recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, el Consiglio di Stato (Consejo de Estado, Italia). Mediante resolución de 11 de julio de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de septiembre de 2019, el Consiglio di Stato planteó al Tribunal de Justicia tres cuestiones prejudiciales relativas a diversas disposiciones del Derecho de la Unión.

Mediante el 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. En tales circunstancias, el Consiglio di Stato (Consejo de Estado) decidió suspender nuevamente el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales que abordamos a continuación.

3. Cuestiones prejudiciales y doctrina del Tribunal europeo

Las cuestiones prejudiciales de la STJUE de 22 de diciembre de 2022 (asunto C-83/21) que pasamos a analizar son las que versan sobre las obligaciones de información y recaudación de las plataformas digitales.

a) 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.

Esta estrategia del recurso no es baladí, porque su calificación como reglamento técnico conlleva unas obligaciones formales cuyo incumplimiento puede dar lugar a la anulación de la norma. A este respecto, encontramos un ejemplo en el ordenamiento español sobre una regulación también sobre la obligación de información de las plataformas digitales. En 2017, España modificó el artículo 54 ter del Reglamento General de Aplicación de los Tributos (RGAT) para introducir una obligación de información específica para las plataformas colaborativas que intermedian en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos. Sin embargo, esta modificación fue objeto de anulación por la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020 por una cuestión de carácter formal, al no haberse notificado como reglamento técnico a la Comisión Europea durante la tramitación del Real Decreto que lo aprobó en cumplimiento de la Directiva 2015/1535, de 9 de septiembre. Posteriormente, fue introducido de nuevo el artículo 54 ter del RGAT, por el Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo.

En el asunto que nos ocupa, en primer lugar, el TJUE resuelve la duda sobre la aplicabilidad de las Directivas 2000/31, 2006/123 y 2015/1535 a las medidas de carácter fiscal para, a continuación, tras analizar individualmente a cada una de las medidas establecidas, determinar que es aplicable la exclusión marcada por las citadas Directivas por estar las medidas introducidas comprendidas

en el ámbito de la «materia de fiscalidad»⁷. La diferencia de la reforma italiana con el caso español es que no se había introducido ningún «reglamento técnico» o «regla relativa a los servicios» que regulase un servicio específico de la sociedad de la información, sino que se trataba del ejercicio del desarrollo del servicio y, por tanto, no se estaría ante un caso de anulación de la norma.

b) Sobre la legalidad de medidas referidas a las obligaciones de información y recaudación de impuestos directos a la vista de la prohibición de establecer restricciones a la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 56 TFUE.

Las especiales características que presentan las plataformas digitales que intermedian en la prestación de servicios en línea las convierten en sujetos idóneos para colaborar con la Administración tributaria en la aplicación de los tributos⁸, de ahí que cualquier revisión de su legalidad dentro del derecho comunitario esté de actualidad.

Si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer tal competencia respetando el Derecho de la Unión⁹, por lo que deben respetar el artículo 56 TFUE, sobre la libre prestación de servicios.

En la propia DAC7 se reconoce que el alcance de las obligaciones de cooperación de las plataformas digitales en la recaudación puede ser, bien asegurando el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los usuarios para facilitar la recaudación de los tributos, o bien limitarse a un deber de suministro de información que mejore las funciones de control tributario atribuidas a los órganos administrativos.

En la presente sentencia objeto de análisis se recuerda que el establecimiento de una obligación de recogida de información y de comunicación a las autoridades fiscales reúne los requisitos marcados para el cumplimiento del artículo 56 TFUE cuando se inscriba en estrategia global de lucha contra la evasión fiscal en este sector y abarque al tratamiento fiscal del conjunto de las transacciones que, referidas a este caso concreto, son todos los arrendamientos de corta duración.

Esta cuestión ya fue resuelta por la jurisprudencia comunitaria en otra sentencia que, casualmente, tenía como parte esta misma plataforma digital, Airbnb. La sentencia *Airbnb Ireland* ya determinó que este tipo de normativa no es discriminatoria siempre que no atañe¹⁰ ni tenga por objeto regular las condiciones de la prestación de servicios de intermediación y sea aplicable a todos los operadores que ejercen su actividad en el territorio nacional¹¹. Asimismo, tampoco se considera un obstáculo

7. En conclusión, 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.

8. La Comisión en la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, «Una agenda para la economía colaborativa», menciona que «la economía colaborativa ha creado nuevas oportunidades para ayudar a las autoridades fiscales y los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales», refiriéndose de forma expresa a la práctica en alguno de los Estados miembros de concluir acuerdos con las plataformas para la recaudación de los impuestos. COMISIÓN EUROPEA.: Comunicación de la comisión al parlamento europeo, al consejo, al comité económico y social europeo y al comité de las regiones, «Una Agenda Europea para la economía colaborativa», COM (2016) 356 final. Bruselas, 2 de junio de 2016, pág. 15.

9. Sentencia TJUE de 23 de enero de 2014, Comisión/Bélgica, (C-296/12, EU:C:2014:24), apartado 27 y jurisprudencia citada).

10. Sentencia del TJUE, Asunto C-674/20 (*Airbnb Ireland*) de 27 de abril de 2022, en adelante, *Airbnb Ireland*, apartado 41.

11. En la regulación italiana de 2017 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.

para la libre prestación de servicios cuando los efectos restrictivos sean demasiado aleatorios e indirectos ¹².

Centrándonos en el caso concreto objeto de la sentencia, el hecho de que la práctica totalidad de las plataformas digitales afectadas, en particular las que gestionan también los pagos, estén establecidas en Estados miembros diferentes de Italia, de modo que el régimen fiscal de 2017 afecte en mayor medida a servicios de intermediación como los prestados por ellas, 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 y, por consiguiente, no se produce ninguna discriminación ¹³.

En esta línea, no se puede alegar que estemos ante un régimen fiscal que solo es neutro en apariencia ¹⁴, puesto que se refiere efectivamente a todos los prestadores de servicios de intermediación inmobiliaria, se desarrollen o no mediante plataformas digitales, con independencia de que el volumen de la transmisión de datos de estas últimas sea más frecuente y más importante que la que recae sobre otros intermediarios.

Respecto al coste adicional de estas medidas como impedimento de la libre circulación de servicios, se recuerda que el artículo 56 TFUE no se refiere a medidas cuyo único efecto consiste en generar costes adicionales para la prestación del servicio en cuestión y que afectan del mismo modo a la prestación de servicios entre Estados miembros y a la interna de un Estado miembro ¹⁵. Además, 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, señala expresamente en el caso de servicios de intermediación prestados por vía digital, que esos datos son memorizados y digitalizados por intermediarios, de modo que, en cualquier caso, el coste adicional que genera tal obligación para dichos intermediarios parece ser reducido. Por tanto, este primer tipo de obligación no comporta restricciones a la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 56 TFUE.

Respecto de la obligación de retención o pago del impuesto adeudado sobre las cantidades abonadas por los arrendadores a los arrendatarios y de su ingreso en la Hacienda Pública, aunque supone una carga mucho mayor que una simple obligación de información, impone las mismas obligaciones de retención en la fuente en nombre de la Administración tributaria y de pago del impuesto y afecta de la misma manera a la prestación de servicios interna en un Estado miembro o entre Estados miembros, aunque su denominación sea distinta, sea como sustituto o responsable del impuesto, por lo que no se considera que prohíba, obstaculice o haga menos interesante el ejercicio de la libre prestación de servicios ¹⁶. A nivel empresarial, único efecto que produce la obligación de retención en la fuente del impuesto adeudado y de su ingreso en la Hacienda Pública, es generar costes adicionales para la prestación de que se trata, pero afecta de la misma manera a la prestación de servicios entre Estados miembros o interna, 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, o bien intervenir en la percepción de esas rentas o contraprestaciones.

Por último, una cuestión que no se aborda en esta sentencia y que queda pendiente de aclaración es si la introducción de la obligación de retención puede justificar la ampliación de los datos exi-

12. Sentencia del TJUE, Asunto C-674/20 (Airbnb Ireland) de 27 de abril de 2022, apartado 42 y jurisprudencia citada.

13. Sentencia del TJUE, Asunto C-674/20 (Airbnb Ireland) de 27 de abril de 2022, apartado 44.

14. Sentencia del TJUE de 12 de septiembre de 2019, VG Media (C-299/17, EU:C:2019:716, apartado 37).

15. Sentencia del TJUE, Asunto C-674/20 (Airbnb Ireland) de 27 de abril de 2022 STJUE, apartado 46 y jurisprudencia citada.

16. Véase, en este sentido, la sentencia TJUE de 3 de marzo de 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, apartados 25 y 26 y jurisprudencia citada.

gidos para una simple obligación de información. Hay que recordar que uno de los puntos críticos de la obligación de información es que supere los límites de la proporcionalidad de la propia obligación de información, que no es otra que trasladar datos que se disponen previamente y no exigir solicitar nuevos datos requeridos por la Administración tributaria¹⁷. Sin embargo, consideramos que cuando los datos exigidos vienen justificados para poder asegurar el pago tributario mediante el ejercicio de una obligación de retención o pago de los tributos adeudados, no estaríamos ante la propia obligación de información, sino ante posibilitar el ejercicio de la función de recaudación exigida. Otra cuestión distinta es que la obligación de retención imponga que tareas propias de la Administración sean desempeñadas por los agentes particulares, como puede ser la de verificar determinada información imponer medidas disuasorias del incumplimiento¹⁸, pero este tema excede del objeto de este artículo.

c) Sobre la legalidad de medidas a la vista de la prohibición de establecer restricciones a la libre prestación de servicios garantizada por el artículo 56 TFUE, cuando se imponga a los intermediarios no establecidos en un Estado miembro, en este caso, Italia, la obligación de designar un representante fiscal que deba cumplir las disposiciones nacionales sobre recaudación.

Ya hemos adelantado que, respecto de la obligación de retención o pago del impuesto, el régimen fiscal italiano de 2017 la denomina de forma diferente según quien la desarrolla. Cuando el prestador de servicios está establecido en un Estado miembro diferente de Italia actúa como «responsable del impuesto», mientras que cuando está establecido en Italia, tiene la condición de «sustituto del impuesto»¹⁹, 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 impuesto²⁰.

Además, se establece la obligación a los prestadores de servicios de intermediación que no disponen de establecimiento permanente de designar un representante fiscal en Italia.

De este modo, la obligación de designar un representante fiscal en Italia recae únicamente sobre determinados prestadores de servicios, los clasificados como «responsables del impuesto», mientras que los prestadores de tales servicios establecidos en Italia, calificados como «sustitutos del impuesto», no están sujetos a dicho régimen.

Sobre la obligación de designar representante ya planeaba la duda de la posible vulneración del derecho a la libre prestación de servicios, prohibida por el artículo 56 TFUE²¹, cuestión que ya

17. SANCHEZ LOPEZ, refiriéndose a la normativa italiana regida por el Decreto Ley de 24 de abril de 2017, núm. 50, recuerda que, como complemento de la obligación de información, el apartado 4 del art. 4 del Decreto citado, establece la obligación de transmisión de información relativa a los contratos concluido, a cargo de los sujetos intermediarios. M.E. SÁNCHEZ LÓPEZ, “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, en Revista Quincena Fiscal, núm.14/2019. (BIB 2019\6425), pág. 28.

Aunque esta normativa sobre la que algunos autores han advertido significativamente que, debido a la amplitud de la misma, es posible que superase los límites de la proporcionalidad si se analiza exclusivamente desde el punto de vista de la obligación de información, pero que nuestra opinión es que se podría convalidar por el ejercicio de la obligación de retención.

18. M.C. BARREIRO CARRIL “Los operadores de plataformas digitales y la DAC7: mucho más que una obligación de información”, en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Aranzadi, 2023, pág. 660.

19. Si se pretende garantizar la recaudación, MARTÍNEZ MUÑOZ considera que la mejor opción será la participación de las plataformas como obligadas al pago de las cantidades en calidad de sustitutos. Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, “Las plataformas digitales y su colaboración en la aplicación de los tributos: una cuestión de proporcionalidad”, en Revista española de Derecho financiero, núm.197/2023, pág. 35.

20. Artículo 4, apartado 5 y 5 bis, del régimen fiscal de 2017.

21. Véase, por analogía, la sentencia del TJUE de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, apartado 37.

había sido denunciada por la doctrina española. Estos pronunciamientos se habían realizado en relación con otros tributos, como BORJA SANCHIS que lo plantea en relación con los impuestos catalán y balear sobre estancias turísticas²², o MANCHACOSSES GARCÍA²³, en referencia a la obligación impuesta a las plataformas de gestión transporte terrestre. De forma expresa al asunto de la sentencia, también se plantea por MORIES JIMÉNEZ²⁴.

No obstante, no hay que olvidar que el trasfondo de esta obligación de nombrar representante es que controlar al agente retenedor permitirá de forma indirecta controlar las numerosas transacciones y por ende, contribuyentes, que manejan estos intermediarios²⁵. Y no se trata de asegurarse únicamente la recaudación practicada por los retenedores, sino controlar todo el alcance indirecto que conlleva el desarrollo de esta función por las plataformas, puesto que “es innegable la función de aportación de información y de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias que se lleva a cabo también mediante el instituto de la retención”²⁶.

MANCHACOSSES GARCÍA ya manifestó que parece acorde con el Derecho comunitario el establecimiento de obligaciones de suministro de información y la de colaboradores en la recaudación (sustitutos, retenedores o asistentes en la recaudación), tanto a residentes como a no residentes, pero siempre que no se articulen de forma que suponga una restricción a las libertades fundacionales, como sería el hecho de obligarles a nombrar un representante fiscal para el caso de entidades no residentes. Aun así, estaba pendiente establecer en qué circunstancias un Estado miembro puede establecer para una entidad no residente la obligación de nombrar un representante fiscal residente en el territorio²⁷.

La sentencia la STJUE de 22 de diciembre de 2022 reproduce argumentos anteriormente esgrimidos para otros supuestos. Así, tal y como ya expuso la STJUE de 11 de diciembre de 2014, Comisión contra España, C-678/2011²⁸, la obligación a los no residentes de designar un representante obligaría a efectuar trámites y a soportar en la práctica el coste de la retribución del representante, por lo que imposiciones de este tipo suponen para los operadores un obstáculo que puede disuadirlos

22. A. BORJA SANCHÍS, “Los impuestos sobre estancias turísticas en España”, en Revista Quincena Fiscal, núm. 18, 2017, pág. 49 y 50.

La Ley Catalana 5/2017, de 28 de marzo, por el que se crea el impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos, introduce la figura del asistente en la recaudación del impuesto.

23. E. MACHANCOSES GARCÍA, “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, en Revista Quincena Fiscal, núm. 15-16, 2017, pág. 74 y 75.

24. M.T. MORIES JIMÉNEZ, “La polémica implantación del nuevo régimen fiscal *per locazioni brevi* en Italia: nuevas obligaciones para los intermediarios y las plataformas de alojamiento”, en CIRIEC Revista Jurídica, núm. 31, 2017, pág. 38.

25. LUCAS DURAN ya declaró “Por ello resulta más sencillo controlar al actor que dispone de toda la información (plataforma) antes que a cientos de miles, cuando no millones (usuarios de las plataformas en concepto de arrendadores)”. M. LUCAS DURAN, “Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas”, en Anuario de la Facultad de Derecho, núm.10, 2017, pág. 168.

26. M.E. SÁNCHEZ LÓPEZ, “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, en Revista Quincena Fiscal, núm.14/2019 (BIB 2019\6425) pág. 28.

27. Vid. apartado 58 de la Sentencia citada y, por analogía, las sentencias Comisión/Portugal, C267/09, apartado 47, y National Grid Indus, C371/10, apartados 69 a 73, «... una normativa nacional que permita que los... domiciliados en Estados miembros distintos del Reino de España... elijan entre nombrar un representante fiscal o asumir ellos mismos esas tareas, según la solución que consideren económicamente más ventajosa, atendería menos contra la libre prestación de servicios que la obligación general de designar tal representante, impuesta por la normativa nacional controvertida». MACHANCOSES GARCÍA, E.: “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, en Revista Quincena Fiscal, núm. 15-16, 2017, (BIB 2017\12770), pág. 40.

28. Sentencia del TJUE de 11 de diciembre de 2014, Comisión contra España, apartado 56: «... una normativa nacional que permita que los... domiciliados en Estados miembros distintos del Reino de España... elijan entre nombrar un representante fiscal o asumir ellos mismos esas tareas, según la solución que consideren económicamente más ventajosa, atendería menos contra la libre prestación de servicios que la obligación general de designar tal representante, impuesta por la normativa nacional controvertida»

de efectuar servicios de intermediación inmobiliaria en Italia. Pero, como ya se ha dicho, el que suponga efectivamente un mayor coste no es obstáculo para establecer estas obligaciones.

La sentencia de 22 de diciembre de 2022 continúa con la línea jurisprudencial de que la cuestión no está en el prestador de los servicios, sino que, si bien la obligación impuesta a los «responsables del impuesto» de designar un representante fiscal residente o establecido en el territorio del Estado miembro de tributación podría estar justificada a la vista de las razones imperiosas de interés general perseguidas por la normativa nacional²⁹, o bien ser adecuada para garantizar la consecución del objetivo de lucha contra la evasión fiscal y permitir el exacto cobro del impuesto³⁰, no obstante, debe verificarse si esta medida va más allá de lo necesario para alcanzar ese objetivo. El examen de la proporcionalidad de tal obligación implica que no existan otras formas que atenten en menor medida contra la libre prestación de servicios que la obligación de designar un representante fiscal.

Sin embargo, debe considerarse que la obligación para los no residentes «responsables del impuesto» de designar un representante fiscal excede de lo necesario para la consecución de los objetivos de dicho régimen, 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, 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.

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 establecido en otro Estado miembro, no justifica la implantación de esta medida. 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, tenga la posibilidad de residir o estar establecido en un Estado miembro diferente de Italia. No se acepta como justificación que el requisito de residencia garantiza mejor el cumplimiento eficaz de las obligaciones fiscales que pesan sobre el representante fiscal. Si bien es cierto que el control del representante puede resultar más complicado para las autoridades tributarias cuando este reside en otro Estado miembro, ya ha manifestado la jurisprudencia del TJUE que las dificultades administrativas no constituyen una razón que pueda justificar una traba a una libertad fundamental garantizada por el Derecho de la Unión³¹.

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. Por consiguiente, procede indicar que, en las circunstancias como las que regula el régimen fiscal italiano de 2017, la obligación de designar un representante legal es contraria al artículo 56 TFUE³².

4. Conclusiones

El establecimiento de una obligación de recogida de información y de comunicación a las autoridades fiscales reúne los requisitos marcados para el cumplimiento del artículo 56 TFUE cuando se

29. Sentencias TJUE de 5 de julio de 2007, Comisión/Bélgica, C-522/04, EU:C:2007:405, apartados 47a 58; de 5 de mayo de 2011, Comisión/Portugal, C-267/09, EU:C:2011:273, apartados 38a 46, y de 11 de diciembre de 2014, Comisión/España, C-678/11, EU:C:2014:2434, apartados 42a 62.

30. Las demandantes en el litigio principal censuran 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 TJUE de 19 de junio de 2014, Strojírny Prostějov y ACO Industries Tábor, C-53/13 y C-80/13, EU:C:2014:2011, apartado 56).

31. Véase, en este sentido, la sentencia del TJUE de 11 de diciembre de 2014, Comisión/España, C-678/11, EU:C:2014:2434, apartado 61 y jurisprudencia citada.

32. Véanse, en este sentido, las sentencias del TJUE 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.

inscriba en estrategia global de lucha contra la evasión fiscal en este sector y abarque al tratamiento fiscal del conjunto de las transacciones.

Un Estado Miembro puede establecer para una entidad no residente la obligación de nombrar un representante fiscal que facilite a la Administración tributaria el control y comunicación con el obligado tributario, pero esta demanda ha de cumplir determinados requisitos. En primer lugar, la obligación de nombrar representante se ha de imponer a todos los prestadores de servicios que no tengan un establecimiento permanente en ese Estado. En segundo lugar, no se puede exigir que el representante fiscal sea obligatoriamente residente en el territorio de dicho Estado, sino que podrá residir en cualquier Estado de la UE, puesto que las dificultades administrativas que derivan del control del representante no residente no pueden justificar una limitación a una libertad fundamental garantizada por el derecho comunitario.

5. Bibliografía

M.C. BARREIRO CARRIL, “Los operadores de plataformas digitales y la DAC7: mucho más que una obligación de información”, en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Aranzadi, 2023.

A. BORJA SANCHÍS, “Los impuestos sobre estancias turísticas en España”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 18, 2017.

COMISIÓN EUROPEA.: Comunicación de la comisión al parlamento europeo, al consejo, al comité económico y social europeo y al comité de las regiones, «*Una Agenda Europea para la economía colaborativa*», COM (2016) 356 final. Bruselas, 2 de junio de 2016.

M. LUCAS DURAN, “Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas”, en *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm.10, 2017.

E. MACHANCOSES GARCÍA, “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15-16, 2017.

Y. MARTÍNEZ MUÑOZ, “Las plataformas digitales y su colaboración en la aplicación de los tributos: una cuestión de proporcionalidad”, en *Revista española de Derecho financiero*, núm.197/2023.

M.T. MORIES JIMÉNEZ, “La polémica implantación del nuevo régimen fiscal *per locazioni brevi* en Italia: nuevas obligaciones para los intermediarios y las plataformas de alojamiento”, en *CIRIEC Revista Jurídica*, núm. 31, 2017.

C. RUIZ HIDALGO, “El cumplimiento de las plataformas digitales como obligados tributarios: análisis de la Directiva 2021/514, las reglas del modelo de la OCDE y el derecho español”, en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Aranzadi, 2023.

M.E. SÁNCHEZ LÓPEZ, “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, en *Revista Quincena Fiscal*, núm.14/2019.

María Jesús García-Torres Fernández – Universidad de Granada (ES)

📧 <https://orcid.org/0000-0001-9146-8300> | ✉ mjgartor@ugr.es

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario