

Rassegna di giurisprudenza di diritto dell'UE

Possono essere versati dei compensi a soggetti non residenti senza ritenuta alla fonte?



Paolo Arginelli

Consulente fiscale e dottore commercialista,
Lugano
Professore a contratto di diritto tributario,
Università Cattolica del Sacro Cuore

Sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (Prima Sezione), causa C-498/10, del 18 ottobre 2012, in: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=128644&pageIndex=0&doclang=it&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1879541> [21.01.2013]

Libera prestazione dei servizi – Restrizioni – Normativa tributaria – Ritenuta alla fonte dell'imposta sui compensi che deve essere effettuata, da parte del beneficiario di una prestazione di servizi residente sul territorio nazionale, sul compenso dovuto ad un prestatore di servizi residente in un altro Stato membro – Assenza di un siffatto obbligo nel caso di un prestatore di servizi residente nello stesso Stato membro

1. Introduzione

La sentenza concerne una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte di giustizia dell'Unione europea (di seguito Corte), ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (di seguito TFUE), da parte dello Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con ordinanza del 24 settembre 2010.

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 56 TFUE, che disciplina la libera prestazione di servizi, ed è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la X NV, società di calcio semiprofessionistico avente la propria sede nei Paesi Bassi (di seguito X oppure società), ed il Staatssecretaris van Financiën in merito alla ritenuta alla fonte da operarsi sul compenso corrisposto ad un prestatore di servizi residente in un altro Stato membro.

2. La causa principale e le questioni pregiudiziali

La X ha convenuto, nel luglio 2002 e nel marzo 2004, di giocare una partita amichevole con due società di calcio semiprofessioniste del Regno Unito. Tali partite si sono svolte nei Paesi Bassi, rispettivamente nell'agosto 2002 e 2004. La X ha versato a tali società rispettivamente 133'000 e 50'000 euro per le partite in questione. Le suddette società non hanno versato tali importi ai loro giocatori. Non avendo proceduto alla ritenuta ed al versamento dell'imposta sui compensi in relazione

a detti importi, come previsto dalla disciplina olandese in materia di imposta sui compensi, la X ha ricevuto delle cartelle di pagamento pari, rispettivamente, a 26'050 e 9'450 euro, corrispondenti al 20% di tali importi, computati al netto di taluni costi ad essi inerenti.

Il Rechtbank te 's-Gravenhage, investito in primo grado dalla X, ha annullato le decisioni relative a dette cartelle di pagamento. Su appello dello Staatssecretaris van Financiën, il Gerechtshof te 's-Gravenhage ha annullato le sentenze del Rechtbank te 's-Gravenhage. Ritenendo che la normativa olandese rappresenti una restrizione ai sensi dell'articolo 56 TFUE, la X ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden, il quale ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1) se l'articolo 56 TFUE debba essere interpretato nel senso che si configura una restrizione alla libera circolazione dei servizi quando il destinatario di un servizio, effettuato da un prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro, in forza della normativa dello Stato membro in cui è stabilito il destinatario del servizio e in cui viene prestato il servizio, è tenuto a trattenere l'imposta sul compenso dovuto per detto servizio, mentre siffatto obbligo di ritenuta non sussiste nel caso di un prestatore di servizi avente sede nello stesso Stato membro del destinatario dei servizi;
- 2) a. qualora la questione che precede venga risolta nel senso che una disposizione che prevede che il destinatario dei servizi effettui la trattenuta comporta una restrizione della libera circolazione dei servizi, se siffatta restrizione possa essere giustificata dalla necessità di garantire l'imposizione e la riscossione di un'imposta da società straniere che si trovano nei Paesi Bassi solo per un breve periodo e che sono difficili da controllare, il che rende problematico l'esercizio del potere impositivo conferito ai Paesi Bassi,
- b. se in tal caso sia rilevante che detta disposizione, per situazioni come quella in esame, è stata successivamente modificata nel senso che si rinuncia unilateralmente all'imposizione, in quanto non attuabile in maniera semplice ed efficace;

- 3) se la disposizione vada oltre quanto necessario, alla luce delle possibilità offerte, segnatamente, dalla Direttiva n. 76/308/CEE del Consiglio, del 15 marzo 1976, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure, come modificata dalla Direttiva n. 2001/44/CE del Consiglio, del 15 giugno 2001, per l'assistenza reciproca in sede di riscossione delle imposte (di seguito Direttiva n. 76/308);
- 4) se, ai fini della soluzione delle questioni che precedono, sia rilevante che l'imposta dovuta sul compenso nello Stato membro dove ha sede il destinatario dei servizi possa essere compensata con l'imposta dovuta su tale compenso in tale altro Stato membro.

3. **Sulle questioni pregiudiziali**

3.1. **Sulla prima questione pregiudiziale**

La Corte evidenzia anzitutto come, in conformità alla propria giurisprudenza, l'articolo 56 TFUE osti all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale che produca l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente interna ad uno Stato membro, vuoi con riferimento al prestatore dei servizi, vuoi in capo al destinatario degli stessi. *(paragrafi 20, 21 e 23 della sentenza)*

L'ordinamento tributario dei Paesi Bassi, il quale assoggetta i destinatari di servizi che si avvalgono di prestatori di servizi non residenti nel settore sportivo all'obbligo di procedere ad una ritenuta alla fonte sui compensi corrisposti a detti prestatori non residenti, mentre non impone siffatto obbligo al destinatario dei servizi qualora lo stesso si avvalga della prestazione di un soggetto residente, rende i servizi transfrontalieri meno attraenti rispetto ai servizi forniti da prestatori di servizi residenti e può dissuadere i destinatari residenti dal rivolgersi a prestatori di servizi non residenti. *(paragrafi 24 e 28 della sentenza)*

Ad avviso della Corte, sebbene la propria giurisprudenza ammetta l'applicazione, da parte degli Stati membri, di tecniche impositive diverse a seconda che i beneficiari dei redditi siano o meno residenti, nei limiti in cui tale differenza di trattamento concerna situazioni non oggettivamente comparabili, ed affermi il principio secondo il quale, qualora la suddetta differenza di trattamento non procuri un vantaggio ai beneficiari residenti, la stessa non costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento del contribuente, la situazione oggetto del rinvio pregiudiziale concerne la diversa posizione del sostituto d'imposta, *sub specie* destinatario dei servizi. Il prestatore e il destinatario dei servizi sono due soggetti di diritto diversi, ciascuno portatore di interessi propri, ognuno dei quali deve potersi avvalere della libera prestazione dei servizi, qualora i suoi diritti subiscano un pregiudizio. Indipendentemente dagli effetti che la ritenuta alla fonte può avere sulla situazione fiscale dei prestatori di servizi non residenti, l'obbligo di procedere ad una ritenuta siffatta, in quanto comporta un onere amministrativo supplementare, nonché i rischi ad esso relativi in materia di responsabilità, può rendere i servizi transfrontalieri meno attraenti, per i destinatari dei servizi residenti, rispetto ai servizi

forniti da prestatori di servizi residenti e dissuadere i suddetti destinatari dal rivolgersi a prestatori di servizi non residenti. *(paragrafi 26-28 della sentenza)*

Tale conclusione non è inficiata né dalla constatazione che l'incidenza di tale onere amministrativo supplementare sarebbe trascurabile, in quanto il destinatario dei servizi sarebbe già tenuto ad operare altre ritenute alla fonte, né dalla considerazione che tale onere sarebbe compensato da un alleggerimento dell'onere amministrativo del prestatore di servizi non residente, il quale non è obbligato a presentare una dichiarazione d'imposta nei Paesi Bassi. Riguardo alla prima eccezione, la giurisprudenza della Corte ha ripetutamente affermato il principio secondo il quale anche le limitazioni di debole portata o di importanza minore di una libertà fondamentale sono vietate dal TFUE. Con riferimento alla seconda eccezione, la medesima giurisprudenza ha evidenziato come un trattamento fiscale sfavorevole contrario ad una libertà fondamentale non possa essere considerato compatibile con il diritto dell'Unione in ragione dell'esistenza di altri vantaggi. *(paragrafi 29-31 della sentenza)*

La Corte ritiene pertanto che l'articolo 56 TFUE debba essere interpretato nel senso che l'obbligo imposto al destinatario dei servizi di operare una ritenuta alla fonte sui compensi corrisposti a prestatori che siano stabiliti in altri Stati membri, in assenza di un comparabile obbligo con riferimento ai compensi corrisposti ai prestatori di servizi stabiliti nello stesso Stato membro, costituisce una restrizione alla libera prestazione di servizi ai sensi di tale disposizione, in quanto comporta un onere amministrativo supplementare, nonché i rischi ad esso relativi in materia di responsabilità. *(paragrafo 34 della sentenza)*



3.2. **Sulla seconda e la terza questione pregiudiziale**

La Corte richiama preliminarmente la sua costante giurisprudenza, secondo la quale una restrizione alla libera prestazione dei servizi può essere ammessa solo per ragioni imperative di interesse generale essendo in tal caso inoltre necessario che l'applicazione di tale restrizione sia atta a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non ecceda quanto necessario per conseguire tale obiettivo. *(paragrafo 36 della sentenza)*

In secondo luogo, la Corte evidenzia come la successiva rinuncia, da parte di uno Stato membro, ad applicare una data misura (fiscale) non incida sulla valutazione in merito all'idoneità di sif-

fatta misura a realizzare l'obiettivo originariamente perseguito, né della sua proporzionalità, che devono essere valutate unicamente alla luce di tale obiettivo. (*paragrafo 38 della sentenza*)

Con specifico riferimento alla necessità di garantire l'efficacia della riscossione delle imposte, la Corte ricorda di aver già avuto occasione di affermare come la stessa costituisca una ragione imperativa di interesse generale atta a giustificare una restrizione alla libera prestazione dei servizi. In particolare, la procedura della ritenuta alla fonte e il sistema di responsabilità che opera come garanzia rappresentano un mezzo legittimo e appropriato per garantire la tassazione dei redditi di un soggetto stabilito al di fuori dello Stato e per evitare che i redditi in questione sfuggano alla tassazione sia nello Stato di residenza, sia in quello in cui i servizi sono forniti. (*paragrafo 39 della sentenza*)

Tanto premesso, la Corte ritiene che, con riferimento alla fattispecie di prestatori che forniscono servizi occasionali in uno Stato membro diverso da quello in cui sono stabiliti, restandovi solo poco tempo, l'obbligo di applicazione di una ritenuta alla fonte costituisca un mezzo idoneo a garantire l'efficace riscossione dell'imposta dovuta. (*paragrafo 42 della sentenza*)

In relazione alla proporzionalità di una siffatta misura, la Corte rileva come la rinuncia alla ritenuta alla fonte ed il ricorso alle modalità di reciproca assistenza previste dalla Direttiva n. 76/308 consentirebbero di eliminare la restrizione alla libera prestazione dei servizi causata al destinatario dei servizi dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale. Tuttavia, una siffatta rinuncia non eliminerebbe necessariamente tutte le formalità a carico del destinatario di servizi. Infatti, in assenza della predetta ritenuta, l'amministrazione fiscale dello Stato membro interessato sarebbe verosimilmente condotta ad imporre al destinatario dei servizi stabilito sul suo territorio l'obbligo di dichiarare la prestazione effettuata dal prestatore di servizi non residente. Inoltre, la rinuncia alla ritenuta alla fonte potrebbe essere compensata solo da un prelievo diretto nei confronti del prestatore di servizi non residente, il che potrebbe comportare un considerevole onere per tale prestatore, il quale sarebbe probabilmente tenuto a presentare una dichiarazione dei redditi in una lingua straniera e ad adeguarsi ad un sistema tributario a lui estraneo. Poiché ciò potrebbe dissuadere il prestatore di servizi non residente dal fornire il servizio nel territorio dell'altro Stato membro, per il destinatario di servizi potrebbe dunque divenire ancora più difficile avvalersi di un servizio proveniente da uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito. Peraltro, una siffatta riscossione diretta comporterebbe altresì un considerevole onere amministrativo per le autorità fiscali da cui dipende il destinatario dei servizi, alla luce dell'elevato numero di servizi forniti *tantum*. Argomentando dalle predette considerazioni, la Corte conclude che la riscossione diretta dell'imposta nei confronti del prestatore dei servizi non residente non rappresenta necessariamente una misura meno restrittiva dell'obbligo di applicazione della ritenuta alla fonte. (*paragrafi 48-52 della sentenza*)

Pertanto, la Corte ritiene che si debba rispondere alla seconda e alla terza questione pregiudiziale nel senso che:

- i) nei limiti in cui la restrizione alla libera prestazione di servizi derivante dalla normativa nazionale risulti dall'obbligo di operare la ritenuta alla fonte, la quale comporti un onere amministrativo supplementare nonché i rischi ad esso relativi in materia di responsabilità, tale restrizione può essere giustificata dalla necessità di garantire l'efficace riscossione dell'imposta, non eccedendo quanto necessario per la realizzazione di tale obiettivo, anche tenuto conto delle possibilità di reciproca assistenza in materia di riscossione delle imposte offerte dalla Direttiva n. 76/308;
- ii) la successiva rinuncia alla ritenuta alla fonte di cui trattasi nel procedimento principale non incide sulla valutazione della sua idoneità a realizzare l'obiettivo perseguito, né della sua proporzionalità, le quali devono essere valutate unicamente alla luce dell'obiettivo da realizzare.

3.3.

Sulla quarta questione pregiudiziale

Infine, con riferimento alla quarta questione, la Corte nota come l'obbligo di procedere ad una ritenuta alla fonte da parte del destinatario dei servizi possa rendere i servizi transfrontalieri meno attraenti rispetto ai servizi forniti da prestatori di servizi residenti e, conseguentemente, dissuadere detti destinatari dal rivolgersi a prestatori di servizi non residenti, indipendentemente dagli effetti che tale ritenuta possa avere sulla situazione fiscale dei prestatori di servizi non residenti. Pertanto, la Corte ritiene che il trattamento fiscale del prestatore di servizi nello Stato membro in cui questi è stabilito non presenti alcuna rilevanza per valutare se l'obbligo del destinatario di servizi di procedere alla suddetta ritenuta alla fonte costituisca una restrizione alla libera prestazione di servizi vietata dall'articolo 56 TFUE. (*paragrafi 55 e 56 della sentenza*)



4.

Dispositivo

Per questi motivi, la Corte dichiara:

- 1) l'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che l'obbligo imposto, in forza della normativa di uno Stato membro, al destinatario di servizi di procedere alla ritenuta alla fonte dell'imposta sui compensi corrisposti ai prestatori di servizi stabiliti in un altro Stato membro, mentre un siffatto obbligo non sussiste per quanto riguarda i compensi corrisposti ai prestatori di servizi stabiliti nello Stato

- membro in questione, costituisce una restrizione alla libera prestazione di servizi ai sensi di tale disposizione, in quanto comporta un onere amministrativo supplementare nonché i rischi ad esso relativi in materia di responsabilità;
- 2) nei limiti in cui la restrizione alla libera prestazione di servizi derivante dalla normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, risulti dall'obbligo di procedere alla ritenuta alla fonte, in quanto comporta un onere amministrativo supplementare nonché i rischi ad esso relativi in materia di responsabilità, tale restrizione può essere giustificata dalla necessità di garantire l'efficace riscossione dell'imposta e non eccede quanto necessario per la realizzazione di tale obiettivo, anche tenuto conto delle possibilità di reciproca assistenza, in materia di riscossione delle imposte, offerte dalla Direttiva n. 76/308. La successiva rinuncia alla ritenuta alla fonte di cui trattasi nel procedimento principale non incide sulla valutazione della sua idoneità a realizzare l'obiettivo perseguito, né della sua proporzionalità, che devono essere valutate unicamente alla luce dell'obiettivo da realizzare;
 - 3) al fine di valutare se l'obbligo del destinatario di servizi di procedere alla ritenuta alla fonte, in quanto comporta un onere amministrativo supplementare nonché i rischi ad esso relativi in materia di responsabilità, costituisca una restrizione alla libera prestazione di servizi vietata dall'articolo 56 TFUE, non è rilevante sapere se il prestatore di servizi non residente possa detrarre l'imposta trattenuta nei Paesi Bassi dall'imposta di cui è debitore nello Stato membro in cui è stabilito.

Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.welt.de/img/bildergalerien/crop106637441/6170717374-ci3x2l-w580-aoriginal-h386-l0/Hurst-Scores-Third.jpg> [21.01.2013]

<http://www.kroladvies.nl/userfiles/bestanden/Hoge%20Raad%20der%20Nederlanden%20Den%20Haag.jpg> [21.01.2013]