



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

18 ottobre 2012\*

«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»

Nella causa C-498/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), con decisione del 24 settembre 2010, pervenuta in cancelleria il 14 ottobre 2010, nel procedimento

**X NV**

contro

**Staatssecretaris van Financiën,**

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, facente funzione di presidente della Prima Sezione, dai sigg. A. Borg Barthet, E. Levits (relatore), J.-J. Kasel e M. Safjan, giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 17 novembre 2011,

considerate le osservazioni presentate:

- per la X NV, da F.A. Engelen e S.C.W. Douma, belastingadviseurs;
- per il governo dei Paesi Bassi, da B. Koopman e C. Wissels, in qualità di agenti;
- per il governo belga, da J.-C. Halleux e M. Jacobs, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da T. Henze e J. Möller, in qualità di agenti;
- per il governo francese, da G. de Bergues e N. Rouam, in qualità di agenti;

\* Lingua processuale: l'olandese.

- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da S. Fiorentino, avvocato dello Stato;
  - per il governo svedese, da A. Falk e S. Johannesson, in qualità di agenti;
  - per il governo del Regno Unito, da L. Seeboruth, in qualità di agente;
  - per la Commissione europea, da R. Lyal e W. Roels, in qualità di agenti,
- sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 21 dicembre 2011, ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 56 TFUE.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la X NV (in prosieguo: la «X»), società di calcio semiprofessionistico («betaaldvoetbalorganisatie») avente la propria sede nei Paesi Bassi, ed il Staatssecretaris van Financiën in merito alla ritenuta alla fonte effettuata sul compenso corrisposto ad un prestatore di servizi residente in un altro Stato membro.

### **Contesto normativo**

#### *La normativa olandese*

- 3 Conformemente all'articolo 1 della legge del 1964 relativa all'imposta sui compensi (Wet op de loonbelasting 1964; in prosieguo: la «Wet LB 1964»):

«Un'imposta diretta grava, sotto il nome di "imposta sui compensi", sui lavoratori o sui loro datori di lavoro obbligati alla ritenuta, sugli artisti, sugli sportivi professionisti, sulle società estere e sulle altre persone fisiche designate dalla presente legge o in forza delle sue disposizioni».

- 4 Fino al 1° gennaio 2007, l'articolo 5b, paragrafi 1 e 3, della Wet LB 1964 era così redatto:

«1. Ai fini dell'applicazione della presente legge e delle disposizioni fondate su quest'ultima, si intende per società estera un gruppo di persone fisiche o giuridiche, rispettivamente non residenti o non aventi sede nei Paesi Bassi a titolo principale, i cui membri, individualmente o collettivamente, si esibiscono in qualità di artisti o praticano professionalmente una disciplina sportiva nei Paesi Bassi in forza di un contratto di breve durata, ovvero ad altro titolo in via temporanea.

3. Qualora un membro di una società estera si esibisca o pratichi professionalmente una disciplina sportiva nell'ambito di un rapporto di lavoro con un soggetto obbligato alla ritenuta non residente nei Paesi Bassi, l'imposta sui compensi è trattenuta conformemente alle disposizioni applicabili alla società estera».

5 A partire dal 1° gennaio 2007, tale articolo ha il seguente tenore letterale:

«Ai fini dell'applicazione della presente legge e delle disposizioni fondate su quest'ultima, si intende per società estera un gruppo di persone fisiche o di organi, rispettivamente non residenti o non aventi sede nei Paesi Bassi a titolo principale, i cui membri, individualmente o collettivamente, si esibiscono in qualità di artisti o praticano professionalmente una disciplina sportiva nei Paesi Bassi in forza di un contratto di breve durata, salvo:

(...)

2. se è ammesso, conformemente a regole stabilite da un decreto ministeriale, che la società è principalmente costituita di membri residenti o aventi sede in un Paese con cui il Regno dei Paesi Bassi ha stipulato una convenzione relativa alla prevenzione della doppia imposizione, ovvero se sono residenti o hanno sede nei Paesi Bassi, nelle Antille olandesi o ad Aruba».

6 L'articolo 8a, paragrafo 1, della Wet LB 1964 così dispone:

«Soggetti incaricati della ritenuta nei confronti di un artista, di uno sportivo professionista o di una società estera, qualora la prestazione artistica o sportiva sia fondata su un contratto di breve durata:

- a. quando l'ingaggio è versato al soggetto con cui si è convenuta la prestazione artistica o sportiva: il soggetto con cui si è convenuta la prestazione artistica o sportiva;
- b. quando l'ingaggio è versato ad un terzo: quest'ultimo».

7 L'articolo 35g della Wet LB 1964 recita:

«1. Per quanto riguarda una società estera, l'imposta è applicata in funzione dell'ingaggio.

2. Si intende per "ingaggio" l'insieme degli importi versati dalla società estera per la prestazione artistica o sportiva eseguita nei Paesi Bassi. L'ingaggio comprende i rimborsi delle spese, nonché i diritti di riscossione, dopo un certo termine e a determinate condizioni, di un/a o più versamento/i o prestazione/i.

3. Non rientrano nell'ingaggio:

- a. le indennità e le prestazioni relative alle consumazioni e ai pasti (...);
- b. le indennità dirette a coprire le spese di viaggio e di soggiorno – diverse dalle spese di viaggio con automezzo privato – necessarie alla buona esecuzione della prestazione artistica o sportiva, a condizione che la società comunichi i documenti giustificativi al soggetto incaricato della ritenuta e che quest'ultimo le conservi e le tenga a disposizione a fini di controllo;
- c. le prestazioni dirette ad evitare le spese di viaggio e di soggiorno necessarie alla buona esecuzione della prestazione artistica o sportiva;

(...)

4. L'ingaggio non comprende ciò che può essere considerato, in forza di una decisione dell'ispettore, un'indennità non rientrante nell'ingaggio (decisione relativa al rimborso delle spese). La decisione relativa al rimborso delle spese è comunicata dall'ispettore su domanda e può essere impugnata. La domanda è presentata dalla società o dal soggetto incaricato della ritenuta prima della prestazione artistica o sportiva, ovvero dal soggetto incaricato della ritenuta entro un mese dalla prestazione. (...)».

- 8 L'articolo 35h, paragrafo 1, della Wet LB 1964 dispone che l'aliquota dell'imposta è pari al 20% dell'ingaggio.

*La convenzione tra il Regno dei Paesi Bassi ed il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord*

- 9 L'articolo 17 della convenzione relativa alla prevenzione della doppia imposizione e dell'evasione fiscale in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, stipulata il 7 novembre 1980 tra il Regno dei Paesi Bassi ed il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord (in prosieguo: la «convenzione contro la doppia imposizione»), recita:

«1. Nonostante le disposizioni degli articoli 14 e 15, gli utili o i redditi che un residente di uno degli Stati contraenti realizza con le sue attività personali esercitate nell'altro Stato contraente in qualità di artista dello spettacolo (...) o di sportivo, sono imponibili in tale altro Stato.

2. Qualora gli utili o i redditi da attività che un artista dello spettacolo o uno sportivo esercita personalmente ed in tale qualità non siano riconducibili all'artista o allo sportivo stesso, bensì a un altro soggetto, tali utili o redditi sono imponibili, malgrado le disposizioni degli articoli 7, 14 e 15, nello Stato contraente in cui sono esercitate le attività dell'artista o dello sportivo».

- 10 L'articolo 22, paragrafo 1, di tale convenzione ha il seguente tenore letterale:

«Considerate le disposizioni della legislazione del Regno Unito relativa alla possibilità di detrarre l'imposta dovuta fuori dal Regno Unito dall'imposta dovuta nel Regno Unito (disposizioni che non possono violare il seguente principio generale):

- a. l'imposta olandese dovuta ai sensi della normativa olandese e conformemente alle disposizioni della presente convenzione, sia direttamente, sia in forza di ritenute sugli utili, redditi o plusvalenze ottenuti nei Paesi Bassi (ad eccezione, nel caso dei dividendi, dell'imposta sugli utili in forza dei quali sono stati distribuiti i dividendi), può essere detratta dall'imposta calcolata nel Regno Unito sugli stessi utili, redditi o plusvalenze su cui è stata calcolata l'imposta olandese; (...))».

**Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

- 11 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.
- 12 La X ha versato a tali società rispettivamente EUR 133 000 e EUR 50 000 per le partite in questione. Le suddette società non hanno versato tali importi ai loro giocatori.
- 13 Non avendo proceduto alla ritenuta ed al versamento dell'imposta sui compensi su detti importi, la X ha ricevuto cartelle di pagamento in materia di imposta sui compensi pari, rispettivamente, a EUR 26 050 e EUR 9 450, corrispondenti al 20 % di tali importi, dopo deduzione di taluni costi.
- 14 Il Rechtbank te 's-Gravenhage, investito in primo grado dalla X, ha annullato le decisioni relative a dette cartelle di pagamento, nonché le stesse cartelle di pagamento.
- 15 Su appello dello Staatssecretaris van Financiën, il Gerechtshof te 's-Gravenhage, con sentenza del 1° dicembre 2008, ha annullato le sentenze del Rechtbank te 's-Gravenhage.

- 16 Ritenendo che la normativa olandese rappresenti una restrizione ai sensi dell'articolo 56 TFUE che non può essere giustificata, la X ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza del Gerechtshof te 's-Gravenhage dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden.
- 17 Di conseguenza, lo Hoge Raad der Nederlanden 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 effettuati 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 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 (GU L 73, pag. 18), come modificata dalla direttiva 2001/44/CE del Consiglio, del 15 giugno 2001 (GU L 175, pag. 17; in prosieguo: la «direttiva 76/308»)] per l'assistenza reciproca in sede di riscossione delle imposte.
  - 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».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

- 18 Si deve ricordare, in limine, che secondo costante giurisprudenza, anche se la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione (v., in particolare, sentenze del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Racc. pag. I-11673, punto 36; dell'8 novembre 2007, *Amurta*, C-379/05, Racc. pag. I-9569, punto 16, e del 18 giugno 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Racc. pag. I-5145, punto 24).

#### *Sulla prima questione*

- 19 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 56 TFUE debba essere interpretato nel senso che l'obbligo imposto al destinatario di servizi in forza della normativa di uno Stato membro 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.

- 20 Va anzitutto rilevato che l'articolo 56 TFUE osta 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 (v., in particolare, sentenza dell'11 giugno 2009, X e Passenheim-van Schoot, C-155/08 e C-157/08, Racc. pag. I-5093, punto 32 e la giurisprudenza ivi citata).
- 21 Infatti, conformemente alla giurisprudenza della Corte, l'articolo 59 TFUE esige l'eliminazione di ogni restrizione alla libera prestazione di servizi imposta per il fatto che il prestatore è stabilito in uno Stato membro diverso da quello in cui è fornita la prestazione (v. sentenze del 3 ottobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Racc. pag. I-9461, punto 31, e 15 febbraio 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, Racc. pag. I-1425, punto 20).
- 22 Costituiscono restrizioni alla libera prestazione di servizi le misure nazionali che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di tale libertà (v., in particolare, sentenze del 4 dicembre 2008, Jobra, C-330/07, Racc. pag. I-9099, punto 19, e del 22 dicembre 2010, Tankreederei I, C-287/10, Racc. pag. I-14233, punto 15).
- 23 Peraltro, secondo una giurisprudenza costante, l'articolo 56 TFUE conferisce diritti non soltanto al prestatore di servizi, ma anche al destinatario degli stessi (v. sentenze del 26 ottobre 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Racc. pag. I-7447, punto 34; FKP Scorpio Konzertproduktionen, cit., punto 32, nonché del 1° luglio 2010, Dijkman e Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Racc. pag. I-6649, punto 24).
- 24 Il Regno dei Paesi Bassi 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, all'aliquota minima del 20%, sui compensi corrisposti a detti prestatori non residenti. Per contro, nel caso di un prestatore di servizi residente, il destinatario dei servizi in questione non è assoggettato ad un obbligo siffatto.
- 25 A tale riguardo, i governi che hanno presentato osservazioni alla Corte fanno riferimento alla sentenza del 22 dicembre 2008, Truck Center (C-282/07, Racc. pag. I-10767), e sostengono che la differenza di trattamento tra i compensi corrisposti ai prestatori residenti e quelli corrisposti ai prestatori non residenti si spiega con l'applicazione di due tecniche impositive diverse ai contribuenti che si trovano in situazioni diverse. Infatti, se è vero che il compenso corrisposto ad un prestatore di servizi stabilito nei Paesi Bassi non è sottoposto a ritenuta alla fonte, detto prestatore è esso stesso direttamente tassato in forza dell'imposta sulle società ovvero, eventualmente, in forza dell'imposta sul reddito olandese. La necessità di applicare tecniche diverse di riscossione dell'imposta si spiegherebbe con la posizione del Regno dei Paesi Bassi, diversa a seconda che si tratti di prestatori di servizi residenti, direttamente sottoposti al controllo delle autorità fiscali olandesi, o di prestatori di servizi non residenti, nei confronti dei quali tale Stato membro agisce in qualità di Stato della fonte dei redditi e non può quindi semplicemente constatare e riscuotere i crediti fiscali presso il contribuente, bensì è tenuto a collaborare con le autorità fiscali dello Stato in cui risiede detto contribuente.
- 26 Certo, la Corte ha già ammesso l'applicazione ai beneficiari di redditi da capitale di tecniche impositive diverse a seconda che tali beneficiari siano o meno residenti, in quanto tale differenza di trattamento riguarda situazioni che non sono oggettivamente paragonabili (sentenza Truck Center, cit., punto 41). Per di più, poiché la suddetta differenza di trattamento non procura necessariamente un vantaggio ai beneficiari residenti, la Corte ha dichiarato che essa non costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento (sentenza Truck Center, cit., punti 49 e 50).

- 27 Tuttavia, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 32 delle sue conclusioni, 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.
- 28 Orbene, è giocoforza constatare che, 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 destinatari di servizi residenti rispetto ai servizi forniti da prestatori di servizi residenti e dissuadere i suddetti destinatari dal rivolgersi a prestatori di servizi non residenti.
- 29 Tale conclusione non è inficiata dagli argomenti del governo dei Paesi Bassi, secondo i quali l'incidenza dell'onere amministrativo supplementare imposto al destinatario di servizi, da un lato, sarebbe trascurabile, in quanto quest'ultimo sarebbe già tenuto ad operare altre ritenute alla fonte ed a trasferire all'amministrazione fiscale gli importi trattenuti, e, dall'altro, sarebbe compensato da un alleggerimento dell'onere amministrativo del prestatore di servizi non residente, il quale non deve effettuare dichiarazioni d'imposta nei Paesi Bassi oltre agli obblighi amministrativi nei confronti dell'amministrazione fiscale dello Stato membro in cui è stabilito.
- 30 A tale riguardo, è sufficiente rammentare che anche una limitazione di debole portata o di importanza minore di una libertà fondamentale è vietata dal Trattato FUE (v., in tal senso, sentenze del 15 febbraio 2000, Commissione/Francia, C-34/98, Racc. pag. I-995, punto 49; dell'11 marzo 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Racc. pag. I-2409, punto 43; del 14 dicembre 2006, Denkvit Internationaal e Denkvit France, C-170/05, Racc. pag. I-11949, punto 50, nonché Dijkman e Dijkman-Lavaleije, cit., punto 42).
- 31 Inoltre, conformemente alla giurisprudenza della Corte, un trattamento fiscale sfavorevole in contrasto con una libertà fondamentale non può essere considerato compatibile con il diritto dell'Unione per l'esistenza di altri vantaggi, anche supponendo che tali vantaggi esistano (v., in tal senso, sentenza del 6 giugno 2000, Verkooijen, C-35/98, Racc. pag. I-4071, punto 61, nonché le sentenze citate Amurta, punto 75, e Dijkman e Dijkman-Lavaleije, punto 41).
- 32 Di conseguenza, si deve considerare che l'obbligo imposto al destinatario di servizi di procedere alla ritenuta alla fonte sui compensi corrisposti ai prestatori di servizi non residenti, mentre una siffatta ritenuta alla fonte non è applicata ai compensi corrisposti ai prestatori di servizi residenti, costituisce una restrizione alla libera prestazione di servizi, in quanto comporta un onere amministrativo supplementare nonché i rischi ad esso relativi in materia di responsabilità.
- 33 Detta constatazione non è tale da incidere, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 39 delle sue conclusioni, sulla risposta alla questione, che peraltro non forma oggetto della domanda di pronuncia pregiudiziale in esame, se una ritenuta alla fonte come quella di cui trattasi nel procedimento principale costituisca altresì una restrizione alla libera prestazione di servizi, nell'ipotesi in cui essa conduca alla conseguenza che la prestazione di servizi effettuata da un prestatore non residente è sottoposta ad un onere tributario più elevato rispetto a quello sopportato da una prestazione di servizi fornita da un prestatore residente. Nei limiti in cui una siffatta ritenuta può avere ripercussioni sul costo della prestazione di servizi in questione, essa potrebbe infatti dissuadere tanto il prestatore non residente dall'effettuare tale prestazione quanto il destinatario di quest'ultima dal rivolgersi ad un prestatore siffatto.
- 34 Considerato quanto precede, occorre rispondere alla prima questione che 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.

*Sulla seconda e sulla terza questione*

- 35 Con la seconda e con la terza questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se la restrizione alla libera prestazione dei servizi derivante dalla normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, possa essere giustificata dalla necessità di garantire l'efficace riscossione dell'imposta e non ecceda quanto necessario per realizzare tale obiettivo, anche tenuto conto delle possibilità di reciproca assistenza in materia di riscossione delle imposte offerte dalla direttiva 76/308. Tale giudice si chiede inoltre se occorra tener conto del fatto che la suddetta normativa nazionale è stata modificata, atteso che il Regno dei Paesi Bassi ha rinunciato alla ritenuta alla fonte di cui trattasi nel procedimento principale.
- 36 Come risulta da una giurisprudenza costante, una restrizione alla libera prestazione dei servizi può essere ammessa solo per ragioni imperative di interesse generale. È tuttavia ancora necessario, in tal caso, che l'applicazione di tale restrizione sia atta a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non ecceda quanto necessario per conseguire tale obiettivo (sentenza Tankreederei I, cit., punto 19 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 Emerge da una giurisprudenza consolidata che la necessità e la proporzionalità delle disposizioni adottate da uno Stato membro non sono escluse solo perché detto Stato ha scelto un regime di tutela diverso da quello adottato da un altro Stato membro (v. sentenza del 14 ottobre 2004, Omega, C-36/02, Racc. pag. I-9609, punto 38), atteso che tali disposizioni devono essere valutate unicamente alla luce degli obiettivi perseguiti dalle autorità nazionali dello Stato membro interessato e del livello di tutela che esse mirano a garantire (v., in tal senso, sentenze del 21 settembre 1999, Läärä e a., C-124/97, Racc. pag. I-6067, punto 36; del 21 ottobre 1999, Zenatti, C-67/98, Racc. pag. I-7289, punto 34, nonché dell'11 settembre 2003, Anomar e a., C-6/01, Racc. pag. I-8621, punto 80).
- 38 Ne discende, per analogia, che la successiva rinuncia, da parte di uno Stato membro, ad applicare una misura 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.
- 39 La Corte ha già dichiarato che la necessità di garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta costituisce una ragione imperativa di interesse generale tale da giustificare una restrizione alla libera prestazione dei servizi. Infatti, secondo la Corte, la procedura di 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 dell'imposizione e per evitare che i redditi in questione sfuggano alla tassazione sia nello Stato di residenza che in quello in cui i servizi sono forniti (sentenza FKP Scorpio Konzertproduktionen, cit., punto 36).
- 40 I governi che hanno presentato osservazioni alla Corte fanno valere che una giustificazione siffatta deve essere ammessa nel caso della normativa di cui trattasi nel procedimento principale.
- 41 Il governo dei Paesi Bassi chiarisce in particolare che la ritenuta alla fonte di cui trattasi nel procedimento principale è stata introdotta in seguito alla constatazione, da parte dell'amministrazione fiscale, che il sistema basato sulle cartelle di pagamento inviate individualmente a ciascun prestatore di servizi non residente si è dimostrato inefficace, a causa delle difficoltà e dell'onere amministrativo generato da un sistema siffatto per i suddetti prestatori non residenti, nonché per l'amministrazione. Secondo il governo dei Paesi Bassi, la ritenuta alla fonte che si applica ai compensi corrisposti alle società sportive, dai quali sono dedotte le spese pertinenti, consente di tassare i redditi dei giocatori in maniera più agevole ed efficace dal punto di vista tanto di questi ultimi quanto dell'amministrazione.



- 42 A tale riguardo, occorre constatare che, allorché si tratta di prestatori di servizi che forniscono servizi occasionali in uno Stato membro diverso da quello in cui sono stabiliti, restandovi solo poco tempo, una ritenuta alla fonte costituisce un mezzo idoneo a garantire l'efficace riscossione dell'imposta dovuta.
- 43 Si deve ancora verificare se tale misura non ecceda quanto necessario per garantire l'efficace riscossione dell'imposta dovuta, tenuto conto, segnatamente, delle possibilità offerte dalla direttiva 76/308 nel settore della reciproca assistenza in materia di riscossione delle imposte.
- 44 La direttiva 76/308 fissa norme comunitarie circa la reciproca assistenza al fine di garantire il recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi e imposte (sentenza del 14 gennaio 2010, *Kyrian*, C-233/08, Racc. pag. I-177, punto 34). Conformemente alle disposizioni di tale direttiva, uno Stato membro può chiedere ad un altro Stato membro assistenza per quanto riguarda la riscossione dell'imposta sul reddito dovuta da un contribuente residente in quest'ultimo Stato membro (v. sentenza del 9 novembre 2006, *Turpeinen*, C-520/04, Racc. pag. I-10685, punto 37).
- 45 Emerge dai suoi considerando 1-3 che la direttiva 76/308 ha lo scopo di sopprimere gli ostacoli all'instaurazione e al funzionamento del mercato comune derivanti dalla limitazione territoriale dell'ambito di applicazione delle disposizioni nazionali in materia di recupero.
- 46 La direttiva 76/308 prevede infatti misure di assistenza sotto forma di comunicazione delle informazioni utili per la riscossione, di notifica degli atti al destinatario nonché sotto forma di crediti oggetto di un titolo eseguibile.
- 47 L'estensione dell'ambito di applicazione della direttiva 76/308, da parte della direttiva 2001/44, segnatamente ai crediti relativi alle imposte sul reddito è intesa, come risulta dai considerando 1-3 di quest'ultima direttiva, a garantire la «neutralità fiscale del mercato interno» e a proteggere gli interessi finanziari in particolare degli Stati membri, considerato il moltiplicarsi delle frodi fiscali (v. sentenza del 29 aprile 2004, *Commissione/Consiglio*, C-338/01, Racc. pag. I-4829, punto 68). Se è vero che la direttiva 2001/44 opera un certo ravvicinamento delle disposizioni nazionali in materia tributaria, dato che obbliga tutti gli Stati membri a trattare i crediti sorti in altri Stati membri come crediti nazionali (sentenza *Commissione/Consiglio*, cit., punto 75), il suo intento, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 53 delle sue conclusioni, non era di sostituire la ritenuta alla fonte in quanto tecnica di riscossione dell'imposta.
- 48 Nella fattispecie, occorre constatare che la rinuncia alla ritenuta alla fonte ed il ricorso alle modalità di reciproca assistenza consentirebbero, certo, di eliminare la restrizione alla libera prestazione dei servizi causata al destinatario di servizi dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale.
- 49 Tuttavia, una siffatta rinuncia non eliminerebbe necessariamente tutte le formalità a carico del destinatario di servizi. Infatti, come hanno rilevato taluni governi che hanno presentato osservazioni alla Corte, la ritenuta alla fonte consente all'amministrazione fiscale di venire a conoscenza del fatto generatore dell'imposta dovuta dal prestatore di servizi non residente. In assenza di una siffatta ritenuta, l'amministrazione fiscale dello Stato membro interessato sarebbe verosimilmente condotta ad imporre al destinatario di servizi stabilito sul suo territorio l'obbligo di dichiarare la prestazione effettuata dal prestatore di servizi non residente.
- 50 Inoltre, la rinuncia alla ritenuta alla fonte potrebbe essere compensata solo da un prelievo diretto presso il prestatore di servizi non residente, il che potrebbe comportare, come rileva l'avvocato generale al paragrafo 58 delle sue conclusioni, un considerevole onere per tale prestatore, il quale dovrebbe eventualmente presentare una dichiarazione dei redditi in una lingua straniera e 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 alla fine divenire ancora più difficile avvalersi di un servizio proveniente da uno Stato membro diverso da quello in cui è stabilito.

- 51 Peraltro, una siffatta riscossione diretta presso il prestatore di servizi non residente comporterebbe altresì un considerevole onere amministrativo per le autorità fiscali da cui dipende il destinatario di servizi, alla luce dell'elevato numero di servizi forniti solo una tantum.
- 52 Dalle suesposte considerazioni occorre quindi constatare, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 59 delle sue conclusioni, che la riscossione diretta dell'imposta presso il prestatore di servizi non residente non rappresenterebbe necessariamente una misura meno vincolante della ritenuta alla fonte.
- 53 Considerato quanto precede si deve rispondere alla seconda e alla terza questione che, 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 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.

#### *Sulla quarta questione*

- 54 Con la quarta questione, il giudice del rinvio chiede se, 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, occorra 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.
- 55 Orbene, come si è rilevato al punto 28 della presente sentenza, l'obbligo di procedere ad una ritenuta siffatta può rendere i servizi transfrontalieri meno attraenti per destinatari di servizi residenti rispetto ai servizi forniti da prestatori di servizi residenti e dissuadere detti destinatari dal rivolgersi a prestatori di servizi non residenti, indipendentemente dagli effetti che la ritenuta alla fonte può avere sulla situazione fiscale dei prestatori di servizi non residenti.
- 56 Pertanto, il trattamento fiscale del prestatore di servizi nello Stato membro in cui è stabilito non presenta 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.
- 57 Occorre quindi rispondere alla quarta questione che, 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.

## Sulle spese

58 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) 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 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 2001/44/CE del Consiglio, del 15 giugno 2001. 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.**

Firme