



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

30 gennaio 2020*

«Rinvio pregiudiziale – Articolo 56 TFUE – Articolo 36 dell’Accordo sullo Spazio economico europeo – Libera prestazione dei servizi – Imposta sulle operazioni di borsa concluse o eseguite in uno Stato membro – Diversità di trattamento a discapito di destinatari di servizi che si avvalgono di intermediari professionisti non residenti – Restrizione – Giustificazione»

Nella causa C-725/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio), con decisione dell’8 novembre 2018, pervenuta in cancelleria il 22 novembre 2018, nel procedimento

Anton van Zantbeek VOF

contro

Ministerraad,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da T. von Danwitz (relatore), facente funzione di presidente di sezione, C. Vajda e A. Kumin, giudici,

avvocato generale: H. Saugmandsgaard Øe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Anton van Zantbeek VOF, da A. Maelfait e S. van Bree, advocaten;
- per il governo belga, da C. Pochet nonché da P. Cottin e J.-C. Halleux, in qualità di agenti, assistiti da C. Decordier, avocate;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da P. Gentili, avvocato dello Stato;
- per la Commissione europea, da W. Roels e R. Pethke, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il neerlandese.

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 56 e 63 TFUE nonché degli articoli 36 e 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l'«Accordo SEE»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la Anton van Zantbeek VOF al Ministerraad (Consiglio dei Ministri, Belgio) in merito ad un ricorso per l'annullamento di disposizioni di diritto nazionale che estendono l'ambito di applicazione di un'imposta sulle operazioni in borsa.

Diritto belga

- 3 Gli articoli 122 e 123 della legge di programma del 25 dicembre 2016 (*Moniteur belge* del 29 dicembre 2016, pag. 90879; in prosieguo: la «legge di programma») hanno modificato il Code des droits et taxes divers [Codice per l'accertamento e la riscossione di diritti e imposte di varia natura], aggiungendo sia all'articolo 120 che all'articolo 126/2 di tale codice un secondo comma.
- 4 L'articolo 120 del Code des droits et taxes divers, come modificato dalla legge di programma (in prosieguo: il «CDTD»), dispone quanto segue:

«Soggiacciono all'imposta sulle operazioni di borsa, allorché riguardano fondi pubblici belgi o esteri, le operazioni concluse o eseguite in Belgio in appresso indicate:

1° la vendita, l'acquisto e, più in generale, la cessione e qualsivoglia acquisizione a titolo oneroso;

(...)

3° il riacquisto delle proprie azioni, da parte di una società di investimento, allorché l'operazione riguarda azioni di capitalizzazione;

(...)

Allo stesso modo, le operazioni contemplate al comma 1 si considerano concluse o eseguite in Belgio qualora l'ordine relativo alle operazioni venga conferito direttamente o indirettamente a un intermediario stabilito all'estero:

- da una persona fisica avente la propria residenza abituale in Belgio;
- o da una persona giuridica per conto di una sede o di uno stabilimento di quest'ultima in Belgio».

- 5 L'articolo 125, paragrafo 1, del CDTD così dispone:

«L'imposta deve essere pagata al più tardi:

1° l'ultimo giorno lavorativo del secondo mese successivo a quello nel corso del quale l'operazione è stata conclusa o eseguita, nel caso in cui debitore della tassa sia il committente che ha conferito l'ordine;

2° l'ultimo giorno lavorativo del mese successivo a quello nel corso del quale l'operazione è stata conclusa o eseguita, negli altri casi.

L'imposta viene pagata mediante versamento o bonifico sul conto bancario dell'ufficio competente.

Il giorno del pagamento, il debitore deposita presso quest'ufficio una dichiarazione rendendo nota la base impositiva nonché tutti gli elementi necessari per la sua determinazione».

6 L'articolo 126/2 del CDTD recita:

«Gli intermediari professionisti sono personalmente tenuti al pagamento dei diritti per le operazioni da essi realizzate, per conto di terzi o per loro proprio conto.

Tuttavia, qualora l'intermediario professionista sia stabilito all'estero, il committente che ha conferito l'ordine è debitore dell'imposta ed è assoggettato agli obblighi previsti dall'articolo 125, salvo che possa dimostrare l'avvenuto pagamento dell'imposta».

7 L'articolo 126/3 del CDTD è così formulato:

«Gli intermediari professionisti non stabiliti in Belgio possono, prima di eseguire o concludere operazioni di borsa in Belgio, ottenere che un loro rappresentante responsabile stabilito in Belgio venga riconosciuto e autorizzato dal Ministro delle Finanze o da un suo delegato. Tale responsabile si impegna in solido, verso lo Stato belga, al pagamento dei diritti sulle operazioni compiute dall'intermediario professionista, sia per conto di terzi sia per suo proprio conto, e all'adempimento di tutti gli obblighi al cui rispetto l'intermediario professionista è tenuto in conformità del presente titolo.

In caso di decesso del rappresentante responsabile, di revoca della sua autorizzazione o di sua sopravvenuta incapacità, si provvede immediatamente alla sua sostituzione.

Il Re stabilisce le condizioni e le modalità di rilascio dell'autorizzazione al rappresentante responsabile».

8 L'articolo 127 del CDTD dispone quanto segue:

«Al più tardi il giorno lavorativo successivo a quello in cui l'operazione è eseguita, l'intermediario è tenuto a rilasciare al committente che ha conferito l'ordine una distinta con l'indicazione dei nomi del beneficiario e dell'intermediario, l'elenco delle operazioni, l'importo o il valore di queste ultime e l'ammontare dell'imposta dovuta».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

9 Con atto introduttivo del 20 giugno 2017, la Anton van Zantbeek, società stabilita in Belgio, ha presentato dinanzi al Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale, Belgio), odierno giudice del rinvio, un ricorso inteso all'annullamento degli articoli 122 e 123 della legge di programma, che hanno introdotto un secondo comma sia nell'articolo 120 che nell'articolo 126/2 del CDTD.

10 Il giudice del rinvio chiarisce che tali disposizioni hanno ampliato l'ambito di applicazione dell'imposta sulle operazioni di borsa (in prosieguo: la «IOB»), alla quale sono assoggettate le operazioni che vengono concluse o eseguite in Belgio e che riguardano fondi pubblici belgi o esteri, qualora

l'operazione venga effettuata grazie ad un intermediario professionista. Detto giudice precisa che, in virtù delle disposizioni sopra citate, queste operazioni non sono più le sole ad essere gravate da tale imposta, in quanto sono contemplate altresì le operazioni che «si considerano concluse o eseguite in Belgio», così che l'imposta suddetta è dovuta anche quando l'ordine di acquisto o di vendita viene conferito a un intermediario professionista non residente da un committente residente, vale a dire da «una persona fisica avente la propria residenza abituale in Belgio» o da «una persona giuridica per conto di una sede o di uno stabilimento di quest'ultima in Belgio». Il giudice del rinvio aggiunge che, in quest'ultimo caso, il committente diviene debitore della IOB al posto dell'intermediario professionista, non potendo gli intermediari professionisti non residenti essere costretti a rispettare le disposizioni tributarie belghe. Tale committente sarebbe tenuto a dichiarare e a pagare l'imposta suddetta nei due mesi successivi all'operazione in questione, salvo che possa dimostrare l'avvenuto pagamento dell'imposta, effettuato dall'intermediario suddetto o dal suo rappresentante responsabile.

- 11 A sostegno del suo ricorso, la Anton van Zantbeek fa valere che gli articoli 122 e 123 della legge di programma, istituendo una diversità di trattamento tra committenti belgi, a seconda che questi si avvalgano di un intermediario professionista stabilito in Belgio oppure no, sono contrari, da un lato, al principio di uguaglianza, garantito dagli articoli 10, 11 e 172 della Costituzione belga e, dall'altro, a tali norme costituzionali, lette in combinato disposto con l'articolo 56 TFUE e con l'articolo 36 dell'Accordo SEE, i quali sanciscono la libera prestazione dei servizi, ovvero con l'articolo 63 TFUE e con l'articolo 40 dell'Accordo SEE, relativi alla libera circolazione dei capitali.
- 12 A questo proposito, la Anton van Zantbeek sostiene che se un committente residente in Belgio si avvale di un intermediario professionista che non è stabilito in tale Stato membro, detto committente verrà trattato come un intermediario professionista, in quanto esso sarà, da un lato, tenuto a rispettare gli obblighi di dichiarazione e di pagamento della IOB e, dall'altro, passibile di sanzioni amministrative quasi identiche a quelle gravanti sugli intermediari professionisti belgi. Sarebbe pertanto decisamente più rischioso, costoso e gravoso sul piano amministrativo, per un siffatto committente residente in Belgio, avvalersi di un intermediario professionista non residente, il che costituirebbe una restrizione della libera prestazione dei servizi e della libera circolazione dei capitali, non giustificabile in virtù di obiettivi di interesse generale.
- 13 Il Consiglio dei Ministri contesta questa argomentazione, precisando che il regime fiscale scaturente dagli articoli 120 e 126/2 del CDTD si applica indistintamente a tutti i prestatori di operazioni di borsa, indipendentemente dal loro luogo di residenza, ma che soltanto gli intermediari professionisti stabiliti in Belgio sono tenuti a prelevare la IOB sulle operazioni eseguite. La situazione del committente residente che si avvale di un intermediario professionista residente non sarebbe dunque paragonabile a quella di un medesimo committente che si avvalga di un intermediario professionista non residente. In subordine, la diversità di trattamento fatta valere si baserebbe su un criterio oggettivo, perseguirebbe una finalità legittima e non sarebbe sproporzionata.
- 14 Il giudice del rinvio rileva che il legislatore belga ha inteso ampliare l'ambito di applicazione della IOB per il fatto che, quando un committente stabilito in Belgio si rivolgeva a un intermediario professionista non residente, l'operazione veniva in genere realizzata su una piazza estera, ciò che rendeva l'imposta non esigibile. Detto legislatore avrebbe altresì constatato una concorrenza sleale di alcuni intermediari professionisti non residenti rispetto agli intermediari professionisti belgi, i quali prelevano tale imposta. Il giudice del rinvio aggiunge che gli articoli 120 e 126/2 del CDTD potrebbero avere l'effetto di restringere la libertà dei residenti belgi di scegliere un intermediario professionista per effettuare le loro operazioni di borsa, tenuto conto segnatamente della responsabilità che deriva, per il committente, dal ricorso ad un intermediario professionista non residente in caso di mancata o ritardata dichiarazione relativa alla IOB o di mancato o ritardato pagamento di tale imposta.

- 15 Il giudice del rinvio precisa inoltre che, al fine di facilitare l'acquisizione della prova del pagamento di detta imposta, permettendo di esentare il committente, gli intermediari professionisti non residenti possono far riconoscere e autorizzare un loro rappresentante responsabile, il quale sarà incaricato di adempiere, per loro conto, gli obblighi di dichiarazione e amministrativi connessi a tale pagamento. La designazione di un rappresentante siffatto non potrebbe tuttavia essere imposta a detti intermediari. Inoltre, se nominasse un mandatario al fine di adempiere ai suoi obblighi relativi alla IOB, il committente rimarrebbe responsabile nei confronti dello Stato belga. Tale committente potrebbe dimostrare che l'imposta in questione è stata pagata esibendo una distinta conforme all'articolo 127 del CDTD, che indichi segnatamente il valore dell'operazione a base dell'imposta suddetta, nonché la prova del pagamento al suo intermediario, mediante, ad esempio, un estratto conto.
- 16 Ciò premesso, il Grondwettelijk Hof (Corte costituzionale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 56 [TFUE] e l'articolo 36 dell'[Accordo SEE] debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che istituisce un'imposta sulle operazioni di borsa, come quella contemplata dagli articoli 120 e 126/2 del [CDTD], e che ha come conseguenza che il committente belga diviene debitore di tale imposta nel caso in cui l'intermediario professionista sia stabilito all'estero.
- 2) Se l'articolo 63 [TFUE] e l'articolo 40 dell'[Accordo SEE] debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che istituisce un'imposta sulle operazioni di borsa, come quella contemplata dagli articoli 120 e 126/2 del [CDTD], e che ha come conseguenza che il committente belga diviene debitore di tale imposta nel caso in cui l'intermediario professionista sia stabilito all'estero.
- 3) Qualora il Grondwettelijk Hof giungesse, sulla base delle risposte fornite alla prima e alla seconda questione pregiudiziale, alla conclusione che gli articoli impugnati violano uno o più tra gli obblighi derivanti dalle disposizioni menzionate in tali questioni, se esso possa mantenere temporaneamente in vigore gli effetti degli articoli 120 e 126/2 del [CDTD], al fine di evitare l'incertezza giuridica e di consentire al legislatore di renderli conformi agli obblighi suddetti».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima e sulla seconda questione

- 17 In via preliminare, occorre osservare che, secondo le indicazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale, le disposizioni nazionali contestate nell'ambito della controversia di cui al procedimento principale, vale a dire l'articolo 120, secondo comma, e l'articolo 126/2, secondo comma, del CDTD, hanno modificato l'ambito di applicazione della IOB e i criteri di assoggettamento a tale imposta. In virtù di dette disposizioni, da un lato, sono soggette all'imposta suddetta, oltre alle operazioni di borsa concluse o eseguite in Belgio, qualora l'operazione venga effettuata grazie ad un intermediario professionista, le operazioni che «si considerano concluse o eseguite» in tale Stato membro, ossia quelle nelle quali l'ordine viene conferito da un residente belga a un intermediario professionista non residente. Dall'altro lato, qualora l'intermediario professionista sia stabilito all'estero, non è più quest'ultimo il soggetto tenuto al pagamento della IOB sopportata dal suo cliente nonché all'adempimento degli obblighi di dichiarazione che ne sono il corollario, bensì il committente stesso.
- 18 Ne consegue che, con la sua prima e la sua seconda questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 56 e 63 TFUE nonché gli articoli 36 e 40 dell'Accordo SEE debbano essere interpretati nel senso che essi ostano ad una normativa di uno Stato membro che istituisce un'imposta sulle operazioni di borsa concluse o eseguite su ordine di un

residente di tale Stato membro da un intermediario professionista non residente, avente come conseguenza che tale committente è tenuto al pagamento dell'imposta in questione e all'adempimento degli obblighi di dichiarazione connessi all'imposta medesima.

- 19 Al fine di rispondere a tali questioni, occorre, in primo luogo, constatare come una siffatta normativa nazionale sia idonea a pregiudicare tanto la libera prestazione dei servizi quanto la libera circolazione dei capitali.
- 20 A questo proposito, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, quando una misura nazionale si trova in rapporto, al tempo stesso, con la libera prestazione dei servizi e con la libera circolazione dei capitali, la Corte esamina la misura in questione, in linea di principio, alla luce di una sola di queste due libertà ove risulti che, nelle circostanze di cui al procedimento principale, una di esse è assolutamente secondaria rispetto all'altra e può essere a questa ricondotta [v., in tal senso, sentenze del 3 ottobre 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, punto 34; del 26 maggio 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, punto 39, nonché dell'8 giugno 2017, *Van der Weegen e a.*, C-580/15, EU:C:2017:429, punto 25].
- 21 Nel procedimento principale, consta che l'aspetto della libera prestazione dei servizi prevale su quello della libera circolazione dei capitali. Infatti, se certo un'imposizione quale la IOB è idonea a incidere sulla libera circolazione dei capitali in quanto grava su operazioni di borsa, risulta nondimeno dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio che tale imposta si applica soltanto se nell'operazione interviene un intermediario professionista. Inoltre, il giudice del rinvio si interroga in merito alla restrizione che potrebbe derivare dal fatto che il committente, qualora si avvalga di un prestatore di servizi di intermediazione finanziaria non residente, diventa debitore dell'imposta suddetta, mentre ciò non accade qualora lo stesso committente si rivolga ad un prestatore di servizi residente. Orbene, una siffatta conseguenza riguarda in modo preponderante la libera prestazione dei servizi, mentre gli effetti sulla libera circolazione dei capitali sono soltanto una necessaria conseguenza dell'eventuale restrizione imposta alle prestazioni di servizi.
- 22 Ne consegue che la normativa in discussione nel procedimento principale deve essere esaminata unicamente alla luce dell'articolo 56 TFUE e dell'articolo 36 dell'Accordo SEE.
- 23 In secondo luogo, conformemente alla giurisprudenza della Corte, l'articolo 56 TFUE esige la soppressione di qualsiasi restrizione della libera prestazione dei servizi che risulti imposta per il fatto che il prestatore è stabilito in uno Stato membro diverso da quello nel quale la prestazione viene fornita (sentenze del 19 giugno 2014, *Strojírny Prostějov e ACO Industries Tábor*, C-53/13 e C-80/13, EU:C:2014:2011, punto 34, nonché del 22 novembre 2018, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank*, C-625/17, EU:C:2018:939, punto 28). Costituiscono restrizioni alla libera prestazione dei servizi le misure nazionali che vietino, ostacolino o rendano meno attraente l'esercizio di tale libertà (v., in tal senso, sentenze del 19 giugno 2014, *Strojírny Prostějov e ACO Industries Tábor*, C-53/13 e C-80/13, EU:C:2014:2011, punto 35, nonché del 25 luglio 2018, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, punto 46 e la giurisprudenza ivi citata).
- 24 Inoltre, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, l'articolo 56 TFUE conferisce dei diritti non soltanto al prestatore di servizi stesso, ma anche al destinatario di tali servizi (sentenze del 31 gennaio 1984, *Luisi e Carbone*, 286/82 e 26/83, EU:C:1984:35, punto 10; del 18 ottobre 2012, *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, punto 23, nonché del 19 giugno 2014, *Strojírny Prostějov e ACO Industries Tábor*, C-53/13 e C-80/13, EU:C:2014:2011, punto 26).
- 25 Nel caso di specie, la Anton van Zantbeek sostiene che la normativa nazionale in discussione nel procedimento principale arreca pregiudizio alla libera prestazione dei servizi in quanto istituisce una ingiustificata diversità di trattamento tra i committenti residenti in Belgio a seconda che essi si avvalgano, per effettuare operazioni di borsa, di un intermediario professionista stabilito in questo medesimo Stato membro oppure stabilito all'estero. Tale normativa nazionale avrebbe come effetto,

per un committente residente, di aumentare il rischio, il costo e la gravosità del ricorso ad un intermediario non residente e, dunque, di rendere meno attraente il ricorso ad una figura professionale siffatta.

- 26 A questo proposito, occorre osservare che i committenti residenti che, in quanto destinatari di servizi di intermediazione finanziaria, decidono di ricorrere ai servizi di un intermediario residente per effettuare le loro operazioni di borsa si trovano in una situazione paragonabile rispetto a quella dei committenti residenti che preferiscono avvalersi dei servizi di un intermediario non residente.
- 27 Se certo la normativa nazionale in discussione nel procedimento principale ha come effetto di assoggettare ad una tassazione identica i committenti residenti indipendentemente dal luogo di stabilimento di detti intermediari, essa ha altresì come conseguenza di addossare una responsabilità ed obblighi supplementari a tali committenti che decidano di avvalersi di un intermediario non residente.
- 28 Infatti, risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che i committenti residenti divengono, in quest'ultimo caso, soggetti tenuti al pagamento della IOB e all'adempimento degli obblighi di dichiarazione che sono connessi a tale imposta in virtù dell'articolo 126/2 del CDTD, mentre, se essi avessero fatto ricorso a un intermediario residente, sarebbe stato quest'ultimo il soggetto tenuto all'adempimento degli obblighi suddetti e al prelievo dell'imposta in questione alla fonte. Infatti, i committenti residenti che si avvalgono dei servizi di un intermediario non residente sono tenuti, in particolare, a dichiarare loro stessi la medesima imposta mediante una distinta contenente le menzioni indicate all'articolo 127 del CDTD e a pagarla entro un termine di due mesi, a pena di ammende, salvo che forniscano la prova dell'avvenuto pagamento dell'imposta, effettuato da tale intermediario o dal rappresentante responsabile di quest'ultimo in Belgio.
- 29 Pertanto, una siffatta normativa nazionale istituisce una diversità di trattamento tra destinatari di servizi di intermediazione finanziaria residenti in Belgio idonea a dissuaderli dal ricorrere ai servizi di prestatori non residenti, rendendo al tempo stesso più difficile, per questi ultimi, proporre i loro servizi in tale Stato membro. Pertanto, una siffatta normativa nazionale configura una restrizione della libera prestazione dei servizi.
- 30 In terzo luogo, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, una simile restrizione può essere giustificata in virtù di motivi imperativi di interesse generale. È però necessario che l'applicazione di tale restrizione sia idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e che non vada oltre quanto è necessario per raggiungerlo (v., in tal senso, sentenze del 7 settembre 2006, N, C-470/04, EU:C:2006:525, punto 40; del 13 luglio 2016, *Brisal e KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, punto 29, nonché del 25 luglio 2018, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, punto 52 e la giurisprudenza ivi citata).
- 31 Occorre esaminare, anzitutto, se la restrizione della libera prestazione dei servizi determinata dalla normativa nazionale in discussione nel procedimento principale risponda a motivi imperativi di interesse generale.
- 32 Nel caso di specie, il governo belga fa presente che tale normativa nazionale mira a garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta nonché dei controlli fiscali e a lottare contro l'evasione fiscale.
- 33 Come la Corte ha già statuito, costituiscono motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare una restrizione dell'esercizio della libera prestazione dei servizi sia la necessità di garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta e dei controlli fiscali (v. in tal senso, segnatamente, sentenza del 25 luglio 2018, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, punti 53 e 57 nonché la giurisprudenza ivi citata), mirando questi ultimi a lottare contro le frodi e le evasioni fiscali [v., in tal senso, sentenze del 5 luglio 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, punto 44, e del 26 febbraio 2019, *X (Società*

intermediarie stabilite in paesi terzi), C-135/17, EU:C:2019:136, punto 74], sia la lotta contro l'elusione degli obblighi tributari (v., segnatamente, sentenza del 19 giugno 2014, Strojírny Prostějov e ACO Industries Tábor, C-53/13 e C-80/13, EU:C:2014:2011, punto 55 nonché la giurisprudenza ivi citata).

- 34 Secondo le indicazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale e confermate dal governo belga, risulta dai lavori preparatori relativi agli articoli 122 e 123 della legge di programma che tali disposizioni mirano, segnatamente, a evitare qualsiasi concorrenza sleale tra gli intermediari professionisti residenti e quelli non residenti, nella misura in cui i primi sono obbligati a procedere alla ritenuta alla fonte della IOB per conto del loro cliente al momento dell'esecuzione delle operazioni di borsa, in conformità del CDTD, mentre i secondi non sono obbligati a fare ciò relativamente alle transazioni effettuate per clienti belgi, e che le citate disposizioni permettono di assicurare l'efficacia della riscossione dell'imposta nonché dei controlli fiscali.
- 35 Motivazioni di questo tipo, che, nel caso di specie, sono strettamente connesse, rispondono alla nozione di «motivi imperativi di interesse generale», ai sensi della giurisprudenza della Corte ricordata al punto 33 della presente sentenza, sicché esse sono idonee a giustificare una restrizione della libera prestazione dei servizi.
- 36 Poi, per quanto riguarda l'idoneità di tale normativa a raggiungere gli obiettivi perseguiti, occorre rilevare che l'assoggettamento alla IOB del committente che si avvale dei servizi di un intermediario non residente è idoneo a garantire che le operazioni di borsa in questione non sfuggiranno all'imposta (v., per analogia, sentenza del 18 ottobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punto 39 e la giurisprudenza ivi citata), rendendo più efficaci i controlli fiscali e più difficile l'elusione di tale imposta, il cui onere viene sopportato dal committente.
- 37 Ne consegue che una siffatta normativa nazionale è idonea a raggiungere gli obiettivi che essa persegue.
- 38 Quanto alla questione se la normativa nazionale in discussione nel procedimento principale non vada oltre quanto è necessario per raggiungere i suddetti obiettivi, occorre anzitutto constatare, così come osservato dalla Commissione europea, che le informazioni necessarie per l'istituzione e il controllo di un'imposta come la IOB, avente ad oggetto qualsiasi operazione di borsa, non possono essere ottenute mediante la semplice cooperazione amministrativa nonché mediante lo scambio automatico e obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, previsti, in particolare, dalla direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE (GU 2011, L 64, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2014/107/UE del Consiglio, del 9 dicembre 2014 (GU 2014, L 359, pag. 1).
- 39 Inoltre, risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che la normativa nazionale in discussione nel procedimento principale, pur avendo come effetto di rendere il committente belga debitore della IOB qualora l'intermediario professionista sia stabilito all'estero, limita nondimeno l'onere risultante da tale imposizione a quanto è necessario per raggiungere gli obiettivi perseguiti.
- 40 In particolare, in applicazione dell'articolo 126/2 del CDTD, il committente è esentato dal pagamento di tale imposta e dagli obblighi di dichiarazione che sono connessi a quest'ultima qualora dimostri che l'imposta stessa è già stata assolta. A questo scopo, risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che è sufficiente per tale committente esibire la distinta prevista dall'articolo 127 del CDTD, la quale indichi il nome dell'intermediario professionista non residente, il tipo e il valore dell'operazione, nonché il valore dell'imposta, accompagnata, ad esempio, da un estratto conto comprovante il pagamento dell'imposta medesima.

- 41 Consta inoltre che il committente residente può accordarsi con l'intermediario professionista non residente di cui si avvale affinché quest'ultimo si incarichi di fornirgli un riepilogo delle operazioni da cui risulti il pagamento della IOB, così come gli intermediari stabiliti in Belgio sono obbligati a fare. Il giudice del rinvio rileva altresì che l'intermediario professionista non residente ha la possibilità di designare un mandatario al fine di compiere tali formalità.
- 42 Risulta del pari dalla domanda di pronuncia pregiudiziale che, mediante l'introduzione dell'articolo 126/3 del CDTD, il legislatore belga ha cercato altresì di semplificare l'acquisizione della prova in materia di pagamento della IOB. Tale articolo permette agli intermediari non residenti – ma senza obbligarli – di far riconoscere e autorizzare un loro rappresentante stabilito in Belgio affinché questi adempia, per loro conto, agli obblighi di dichiarazione connessi al pagamento di tale imposta, il quale diverrà responsabile al riguardo. Questa facoltà è segnatamente idonea ad attenuare la difficoltà connessa alla necessità di compilare la distinta prevista dall'articolo 127 del CDTD in una lingua che non è quella dell'intermediario professionista non residente.
- 43 Date tali circostanze, tale possibilità di scelta tra più opzioni, a beneficio sia dei committenti residenti che degli intermediari professionisti non residenti, la quale consente loro di adottare, tra le opzioni disponibili, la soluzione che sembri loro la meno gravosa, limita la restrizione della libera prestazione dei servizi risultante dalla normativa nazionale in discussione nel procedimento principale a quanto è necessario per il raggiungimento degli obiettivi perseguiti da quest'ultima, sicché la normativa summenzionata, che offre dunque ai committenti di cui sopra e ai suddetti intermediari professionisti delle facilitazioni, per quanto riguarda tanto gli obblighi di dichiarazione connessi alla IOB quanto il pagamento di quest'ultima, non pare eccedere quanto è necessario per realizzare tali obiettivi.
- 44 Infine, per quanto riguarda l'articolo 36 dell'Accordo SEE, occorre rilevare che tale disposizione è analoga a quella contenuta all'articolo 56 TFUE, sicché le considerazioni relative a quest'ultimo articolo, formulate ai punti da 23 a 43 della presente sentenza, valgono anche per quanto riguarda il citato articolo 36.
- 45 Di conseguenza, occorre rispondere alla prima e alla seconda questione dichiarando che l'articolo 56 TFUE e l'articolo 36 dell'Accordo SEE devono essere interpretati nel senso che essi non ostano ad una normativa di uno Stato membro che istituisce un'imposta sulle operazioni di borsa concluse o eseguite su ordine di un residente di tale Stato membro da un intermediario professionista non residente, avente come conseguenza una restrizione della libera prestazione dei servizi forniti da intermediari professionisti di questo tipo, purché detta normativa offra al committente e agli intermediari professionisti in parola delle facilitazioni, per quanto riguarda sia gli obblighi di dichiarazione connessi a tale imposta sia il pagamento di quest'ultima, le quali limitino la restrizione in oggetto a quanto è necessario per raggiungere i legittimi obiettivi perseguiti dalla normativa summenzionata.

Sulla terza questione

- 46 Tenuto conto della risposta fornita alla prima e alla seconda questione, non occorre rispondere alla terza questione.

Sulle spese

- 47 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 (Settima Sezione) dichiara:

L'articolo 56 TFUE e l'articolo 36 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano ad una normativa di uno Stato membro che istituisce un'imposta sulle operazioni di borsa concluse o eseguite su ordine di un residente di tale Stato membro da un intermediario professionista non residente, avente come conseguenza una restrizione della libera prestazione dei servizi forniti da intermediari professionisti di questo tipo, purché detta normativa offra al committente e agli intermediari professionisti in parola delle facilitazioni, per quanto riguarda sia gli obblighi di dichiarazione connessi a tale imposta sia il pagamento di quest'ultima, le quali limitino la restrizione in oggetto a quanto è necessario per raggiungere i legittimi obiettivi perseguiti dalla normativa summenzionata.

Firme