Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

25 luglio 2018 *

«Rinvio pregiudiziale – Libera prestazione di servizi – Tassazione delle società – Versamenti effettuati da una società residente a favore di società non residenti per il noleggio di vagoni-cisterna – Obbligo di prelevare una ritenuta alla fonte sui redditi di origine nazionale versati ad una società straniera – Inosservanza – Convenzioni contro la doppia imposizione – Riscossione di interessi di mora presso la società residente per mancato versamento della ritenuta alla fonte – Interessi dovuti a decorrere dalla data di scadenza del termine previsto dalla legge per il pagamento fino al giorno in cui sussista la prova dell'applicabilità della convenzione contro la doppia imposizione – Interessi irripetibili»

Nella causa C-553/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria), con decisione del 24 ottobre 2016, pervenuta in cancelleria il 2 novembre 2016, nel procedimento

«TTL» EOOD

contro

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia,

con l'intervento di:

Varhovna administrativna prokuratura,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da A. Rosas (relatore), presidente di sezione, A. Prechal e E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 17 gennaio 2018,

considerate le osservazioni presentate:

– per la «TTL» EOOD, da V. Terzieva, advokat;

– per il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia, da A. Georgiev e S. Atanasova, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il bulgaro.

– per il governo bulgaro, da E. Petranova, M. Georgieva e T. Mitova, in qualità di agenti;

– per il governo tedesco, da T. Henze e R. Kanitz, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da W. Roels, R. Lyal e P. Mihaylova, in qualità di agenti,

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 49, 54 e 63, nonché dell'articolo 65, paragrafi 1 e 3, TFUE, dell'articolo 5, paragrafo 4, e dell'articolo 12, lettera b), TUE.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la «TTL» EOOD e il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia (Direttore della Direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e di sicurezza sociale» di Sofia, Bulgaria) (in prosieguo: l'«amministrazione resistente nel procedimento principale») in merito al pagamento, da parte della TTL, di interessi di mora irrecuperabili per inadempimento del suo obbligo di prelevare una ritenuta alla fonte sui versamenti transfrontalieri di redditi effettuati a favore di società, prive di legami con essa, stabilite in uno Stato membro diverso dalla Repubblica di Bulgaria.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 5, paragrafo 4, primo comma, TUE dispone quanto segue:

«In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati».

4 L'articolo 12, lettera b), TUE così prevede:

«I parlamenti nazionali contribuiscono attivamente al buon funzionamento dell'Unione:

(…)

b) vigilando sul rispetto del principio di sussidiarietà secondo le procedure previste dal protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità».

Diritto bulgaro

5 In forza dell'articolo 195, paragrafo 1, del Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (legge relativa all'imposta sulle società) (DV n. 105, del 22 dicembre 2006), nella sua versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale, i redditi delle persone giuridiche straniere derivanti da una fonte interna, se non sono stati ottenuti mediante una stabile organizzazione nel territorio nazionale, sono assoggettati ad una ritenuta alla fonte che estingue definitivamente l'obbligazione tributaria. Secondo

l'articolo 195, paragrafo 2, di tale legge, la ritenuta alla fonte di cui al paragrafo 1 viene operata dalle persone giuridiche bulgare che versano redditi alle persone giuridiche straniere. Ai sensi dell'articolo 200 della suddetta legge, l'aliquota di tale ritenuta alla fonte è del 10%.

6 L'articolo 202, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sulle società prevede che i soggetti che versano i redditi assoggettati ad una ritenuta alla fonte ai sensi dell'articolo 195 di tale legge sono obbligati a pagare l'imposta trattenuta entro un termine di tre mesi a decorrere dall'inizio del mese successivo a quello nel corso del quale i redditi sono stati versati.

7 Il Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale), del 1º gennaio 2006 (DV n. 105, del 29 dicembre 2005; in prosieguo: il «codice di procedura del contenzioso tributario»), nella sua versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale, al suo articolo 18, rubricato «Responsabilità dei soggetti obbligati a trattenere e versare imposte o contributi sociali» così dispone:

«1) Il soggetto, tenuto per legge a trattenere e versare un'imposta o contributi sociali obbligatori, che non trattiene e non versa l'imposta o i contributi in questione, è responsabile in solido con il debitore dell'imposta o dei contributi sociali non trattenuti e non versati.

2) Il soggetto di cui al paragrafo 1, se ha trattenuto l'imposta o i contributi sociali obbligatori ma non li ha versati, resta obbligato a versare tale imposta o tali contributi, ma la responsabilità del debitore si estingue».

8 L'articolo 175, paragrafi 1 e 2, del codice di procedura del contenzioso tributario dispone quanto segue:

«1) Sui debiti nei confronti dello Stato, che non vengono pagati entro i termini stabiliti per legge, devono essere versati interessi secondo il tasso legale.

2) Gli interessi devono essere versati anche:

1. sui crediti pubblici non rimborsati o imputati per errore, compresi tutti i pagamenti ricevuti in base a un'istanza di rimborso conformemente alla normativa in materia di prelievi fiscali e sociali;

2. su un acconto che non è stato versato entro il termine previsto dalla legge, vale a dire il 31 dicembre dell'anno considerato;

3. sui debiti del soggetto straniero per ritenute alla fonte dalla data di scadenza del termine di legge vigente secondo il diritto bulgaro per il loro versamento fino al giorno in cui il soggetto straniero comprovi la sussistenza dei requisiti per l'applicazione di una convenzione contro la doppia imposizione stipulata dalla Repubblica di Bulgaria, anche nei casi in cui, secondo la convenzione, l'imposta non deve essere versata o deve versata per un importo inferiore».

9 Il codice di procedura del contenzioso tributario prevede, ai suoi articoli da 135 a 142, una procedura speciale per l'applicazione di esenzioni fiscali previste in una convenzione contro la doppia imposizione.

10 In base a tale procedura, le esenzioni fiscali si applicano dopo che sia stato dimostrato che sono soddisfatti i requisiti per l'applicazione della convenzione contro la doppia imposizione.

11 A tal fine, ai sensi dell'articolo 136 del codice di procedura del contenzioso tributario, il soggetto straniero deve, in particolare, dimostrare che, quando è sorta l'obbligazione tributaria relativa ai redditi assoggettati ad una ritenuta alla fonte nel territorio bulgaro, esso era fiscalmente residente

nell'altro Stato ai sensi della pertinente convenzione contro la doppia imposizione; che disponeva di redditi la cui fonte si trovava in Bulgaria e che non aveva alcuno stabilimento o stabile organizzazione in territorio bulgaro, al quale fossero legati i redditi in questione.

12 A norma dell'articolo 139 del codice di procedura del contenzioso tributario, a partire da un importo dei redditi annui assoggettati ad una ritenuta alla fonte pari a 100 000 lev bulgari (BGN) (circa EUR 51 000), il soggetto straniero ha l'obbligo di dimostrare – secondo le modalità di cui agli articoli da 139 a 141 del summenzionato codice, presso la Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite (Direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle Entrate, Bulgaria) del luogo in cui è stabilita la società che versa i redditi – che sono soddisfatti i requisiti per l'applicazione della pertinente convenzione contro la doppia imposizione. Ai sensi dell'articolo 139 del codice, i documenti comprovanti la sussistenza dei requisiti per l'applicazione di tale convenzione devono essere presentati contestualmente alla richiesta di applicazione di quest'ultima.

13 Tuttavia, ai sensi dell'articolo 142 del codice di procedura del contenzioso tributario, intitolato «Caso particolare», se l'importo dei redditi annui assoggettati ad una ritenuta alla fonte è inferiore a BGN 100 000, occorrerà dimostrare che sono soddisfatti i requisiti per l'applicazione della pertinente convenzione contro la doppia imposizione presso il soggetto che ha versato i redditi. In tal caso, quest'ultimo attesta che sono soddisfatti i requisiti per l'applicazione della summenzionata convenzione.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 Nel corso degli anni dal 2007 al 2010, la TTL, società registrata e stabilita in Bulgaria, ha stipulato con le società GATX Dutch Holding, registrata nei Paesi Bassi, VTG Austria GmbH, registrata in Austria, e GATX Reil Poland sp. z o.o., registrata in Polonia (in prosieguo: le «tre società straniere»), contratti di locazione di vagoni-cisterna e ha versato redditi alle summenzionate società come corrispettivo di tale locazione. Le suddette società non sono legate alla TTL.

15 Dalle osservazioni scritte del governo bulgaro risulta che, per ogni anno del periodo compreso tra il 2007 e il 2010, i redditi di origine bulgara percepiti dalle società GATX Dutch Holding e GATX Reil Poland erano inferiori a BGN 100 000, mentre quelli percepiti dalla società VTG Austria erano superiori a tale importo.

16 Poiché la TTL ha ritenuto che tali redditi rientrassero nell'ambito delle convenzioni contro la doppia imposizione concluse tra la Repubblica di Bulgaria e ciascuno degli Stati membri interessati, vale a dire il Regno dei Paesi Bassi, la Repubblica d'Austria e la Repubblica di Polonia, essa non ha operato ritenute alla fonte.

17 Le tre società straniere non hanno richiesto il rilascio di una presa di posizione sull'applicabilità delle pertinenti convenzioni contro la doppia imposizione, ma hanno presentato, presso la TTL, le prove del rispetto dei requisiti per l'applicazione di tali convenzioni. In seguito alla presentazione di tali prove alla TTL, avvenuta solamente dopo un periodo compreso tra uno e quattro anni dalle date in cui sono stati effettuati i versamenti dei redditi, vale a dire il 21 marzo 2011 nel caso della società polacca, il 28 marzo 2011 nel caso della società austriaca e il 24 agosto 2011 nel caso della società olandese, la TTL ha potuto attestare che ricorrevano i requisiti per l'applicazione delle pertinenti convenzioni contro la doppia imposizione.

18 La TTL è stata sottoposta ad un controllo fiscale, disposto con decisione del 26 maggio 2011, relativo al periodo compreso tra il 1º gennaio 2007 e il 31 dicembre 2010 e concernente l'esistenza di eventuali obbligazioni ai sensi dell'articolo 195 della legge relativa all'imposta sulle società.

19 Il 22 ottobre 2013 la Teritorialna direktia na Nationalna agentsia za prihodite – Sofia (Direzione territoriale dell'Agenzia nazionale delle Entrate di Sofia, Bulgaria) ha emesso un avviso di accertamento fiscale, che è stato notificato alla TTL il successivo 30 ottobre.

20 In tale avviso è accertata l'esistenza di un'obbligazione tributaria ai sensi dell'articolo 195 della legge relativa all'imposta sulle società per l'anno 2010, maggiorata di interessi e viene altresì indicato che i requisiti per l'applicazione delle convenzioni contro la doppia imposizione sono soddisfatti per le tre società straniere, che la GATX Dutch Holding e la VTG Austria non sono tenute a versare alcuna imposta in Bulgaria, e che, in applicazione dell'articolo 12 della convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra la Repubblica di Bulgaria e la Repubblica di Polonia, i redditi versati dalla TTL alla GATX Reil Poland per la locazione di vagoni-cisterna avrebbero dovuto essere assoggettati ad una ritenuta alla fonte in Bulgaria ad un tasso pari solo al 5%, che corrisponde a BGN 2 231,11 (circa EUR 1 140).

21 In esso avviso si specifica inoltre che, ai sensi dell'articolo 175, paragrafo 2, punto 3, del codice di procedura del contenzioso tributario, sono dovuti interessi per mancato versamento della ritenuta alla fonte per il periodo compreso tra la data di scadenza del termine di legge per il versamento della ritenuta alla fonte in forza dell'articolo 195 della legge relativa all'imposta sulle società e la data in cui le tre società straniere hanno dimostrato che erano soddisfatti i requisiti per l'applicazione delle convenzioni contro la doppia imposizione stipulate tra la Repubblica di Bulgaria e ciascuno degli Stati membri interessati.

22 Il medesimo avviso di accertamento ha fissato l'importo complessivo degli interessi in BGN 71 473,42 (circa EUR 36 500). Sebbene sia stato in seguito dimostrato che l'imposta non era dovuta, tali interessi non sono stati rimborsati.

23 La TTL ha presentato, dinanzi all'Administrativen sad Sofia-grad (Tribunale amministrativo della città di Sofia, Bulgaria), un ricorso contro l'avviso di accertamento che è stato respinto con sentenza del 3 dicembre 2014.

24 La TTL ha impugnato tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio, il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria).

25 Tale giudice osserva che, ai sensi dell'articolo 175, paragrafo 2, punto 3, del codice di procedura del contenzioso tributario, una società residente che versa redditi assoggettati ad una ritenuta alla fonte ha l'obbligo di pagare interessi qualora la società stabilita in un altro Stato membro che percepisce tali redditi non abbia apportato la prova della sussistenza dei requisiti per l'applicazione della convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra la Repubblica di Bulgaria e lo Stato membro in cui essa ha la propria sede, anche quando, secondo tale convenzione, la suddetta società non residente non è tenuta a versare alcuna imposta in Bulgaria o l'importo dell'imposta da versare è inferiore a quello generalmente dovuto in forza del diritto tributario bulgaro. Il giudice del rinvio rileva inoltre che tali interessi sono addebitati per il periodo compreso tra la data di scadenza del termine per il versamento dell'imposta sui redditi e la data in cui la società non residente che percepisce i redditi dimostra che sono soddisfatti i requisiti per l'applicazione della pertinente convenzione contro la doppia imposizione, e che essi sono irripetibili, anche quando, ai sensi della summenzionata convenzione, il versamento dei redditi di origine bulgara è esente da ritenuta alla fonte in Bulgaria.

26 Tale giudice si chiede se una disposizione del genere, nonché la prassi tributaria da essa derivante costituiscano una restrizione incompatibile con il diritto dell'Unione, alla luce, in particolare, delle disposizioni del Trattato FUE relative alla libertà di stabilimento (articoli 49 e 54) e alla libera circolazione dei capitali (articolo 63 e articolo 65, paragrafi 1 e 3) all'interno dell'Unione europea.

27 Inoltre, detto giudice ritiene che il fatto che la società che versa redditi assoggettati ad una ritenuta alla fonte sia tenuta a pagare interessi sull'imposta che la società stabilita in un altro Stato membro non è tenuta a versare sia in contrasto con il carattere accessorio dell'obbligazione di interessi. Secondo tale giudice, nell'ordinamento giuridico bulgaro non vi è alcuna altra disposizione che, nel caso in cui non sia adempiuto l'obbligo legale di un soggetto di presentare prove della sussistenza di un diritto, imponga di riscuotere presso un altro soggetto interessi su un'imposta che non deve essere versata.

28 Tale giudice si chiede, pertanto, se l'articolo 5, paragrafo 4, e l'articolo 12, lettera b), TUE, nonché il principio di proporzionalità ivi sancito, ostino ad una disposizione nazionale come l'articolo 175, paragrafo 2, punto 3, del codice di procedura del contenzioso tributario.

29 Il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) ha deciso pertanto di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se una disposizione di legge nazionale, come l'articolo 175, paragrafo 2, punto 3, del [codice di procedura del contenzioso tributario], la quale imponga, a una società residente che paga compensi soggetti ad una ritenuta alla fonte, il pagamento di interessi per il periodo intercorrente tra il momento della scadenza del termine per il versamento dell'imposta sui redditi e il giorno in cui il soggetto non residente stabilito in un altro Stato membro dimostri la sussistenza dei requisiti per l'applicazione di una convenzione sulla doppia imposizione stipulata con la Repubblica di Bulgaria, anche in fattispecie in cui, secondo la convenzione, l'imposta non dovrebbe essere versata o dovrebbe esserlo soltanto per un importo di modesta entità, sia compatibile con l'articolo 5, paragrafo 4, TUE e con l'articolo 12, lettera b), TUE.

2) Se una disposizione di legge, come l'articolo 175, paragrafo 2, punto 3, del [codice di procedura del contenzioso tributario], e una prassi tributaria secondo la quale, nel caso di una società che paga compensi soggetti ad una ritenuta alla fonte, vengano addebitati gli interessi per il periodo intercorrente tra il momento della scadenza del termine per il versamento dell'imposta sui redditi e il giorno in cui il soggetto non residente stabilito in un altro Stato membro dimostra la sussistenza dei requisiti per l'applicazione di una convenzione sulla doppia imposizione stipulata con la Repubblica dei Bulgaria, anche in fattispecie in cui, secondo la convenzione, l'imposta non dovrebbe essere versata o dovrebbe esserlo soltanto per un importo di modesta entità, siano compatibili con gli articoli 49, 54, 63 e [l'articolo] 65, paragrafi 1 e 3, TFUE».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

30 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 5, paragrafo 4, e l'articolo 12, lettera b), TUE debbano essere interpretati nel senso che essi ostano ad una normativa di uno Stato membro, come quella controversa nel procedimento principale, che impone a una società residente, la quale versa a una società stabilita in un altro Stato membro redditi soggetti ad una ritenuta alla fonte, salvo diversa disposizione della convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra tali due Stati membri, il pagamento di interessi per il periodo compreso tra la data di scadenza del termine per il versamento dell'imposta sui redditi e la data in cui la società non residente dimostri che sono soddisfatti i requisiti per l'applicazione di tale convenzione, anche nel caso in cui, secondo la convenzione, non deve essere versata nessuna imposta nel primo Stato membro o essa deve essere versata per un importo inferiore a quello generalmente dovuto in forza del diritto tributario di detto Stato membro.

31 Secondo consolidata giurisprudenza, la Corte non è competente per rispondere a una questione proposta in via pregiudiziale quando è manifesto che la disposizione del diritto dell'Unione sottoposta all'interpretazione della Corte non può essere applicata (sentenze del 20 marzo 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, punto 41, e del 30 giugno 2016, Admiral Casinos & Entertainment, C-464/15, EU:C:2016:500, punto 20).

32 Orbene, le norme del diritto dell'Unione di cui si chiede l'interpretazione nell'ambito della prima questione non sono applicabili in una situazione come quella di cui al procedimento principale.

33 Da un lato, infatti, l'articolo 5, paragrafo 4, TUE si riferisce all'azione delle istituzioni dell'Unione. Ai sensi del primo comma di tale disposizione, in virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati. Quanto al secondo comma della medesima disposizione, esso riguarda le istituzioni dell'Unione e impone a queste ultime di rispettare il principio di proporzionalità quando agiscono nell'esercizio di una competenza. Orbene, nel caso di specie, la disposizione nazionale in questione nel procedimento principale è tratta dal codice di procedura del contenzioso tributario adottato dal legislatore bulgaro e riguarda il trattamento procedurale dei contribuenti in Bulgaria.

34 Dall'altro lato, l'articolo 12, lettera b), TUE, in forza del quale i parlamenti nazionali contribuiscono al buon funzionamento dell'Unione vigilando sul rispetto del principio di sussidiarietà, autorizza questi ultimi a vigilare sul rispetto del summenzionato principio nell'esercizio di una competenza da parte delle istituzioni dell'Unione, nonché sul buon funzionamento dell'Unione. Tale disposizione non riguarda le legislazioni nazionali, ma i progetti di atti legislativi dell'Unione.

35 Ne consegue che non occorre rispondere alla prima questione, vertente sull'interpretazione dell'articolo 5, paragrafo 4, e dell'articolo 12, lettera b), TUE, poiché tali disposizioni non sono applicabili ad una situazione come quella di cui al procedimento principale.

Sulla seconda questione

Osservazioni preliminari

36 La TTL, l'amministrazione resistente nel procedimento principale, il governo bulgaro e la Commissione europea sostengono che le disposizioni relative alla libertà di stabilimento e alla libera circolazione dei capitali, di cui agli articoli 49, 54 e 63, nonché all'articolo 65, paragrafi 1 e 3, TFUE, alle quali fa riferimento il giudice del rinvio nella sua seconda questione, sono prive di pertinenza rispetto ai fatti di cui al procedimento principale e inapplicabili nel presente procedimento.

37 A tale riguardo, occorre rammentare che, secondo una giurisprudenza costante, la libertà di stabilimento comprende, per le società costituite a norma delle leggi di uno Stato membro e che abbiano la sede sociale, l'amministrazione centrale o la sede principale nel territorio dell'Unione, il diritto di svolgere la loro attività in altri Stati membri mediante una controllata, una succursale o un'agenzia (sentenze del 18 giugno 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, punto 37, e del 21 maggio 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punto 32).

38 Come rileva, in particolare, il governo bulgaro, alla luce dei fatti di cui al procedimento principale, la TTL non si avvale della libertà di stabilimento, in quanto essa non svolge attività mediante una controllata, una succursale o un'agenzia, nei territori del Regno dei Paesi Bassi, della Repubblica di Polonia e della Repubblica d'Austria. Quanto alle tre società straniere, esse non svolgono attività nel territorio bulgaro mediante una controllata, una succursale o un'agenzia. Inoltre, nella decisione di rinvio è indicato che tali tre società straniere non hanno alcun legame con la TTL.

39 Peraltro, per quanto riguarda la libera circolazione dei capitali sancita dall'articolo 63, paragrafo 1, TFUE, la Corte ha definito le restrizioni ai movimenti di capitali, vietate da tale disposizione, come comprensive di misure che sono idonee a dissuadere i non residenti dal fare investimenti in uno Stato membro o a dissuadere i residenti di detto Stato membro dal farne in altri Stati (sentenze del 10 febbraio 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61, punto 50, e del 17 settembre 2015, Miljoen e a., C-10/14, C-14/14 e C-17/14, EU:C:2015:608, punto 44).

40 Orbene, nulla di simile è fatto valere nel caso di specie. La controversia principale verte infatti sull'obbligo di versare un'imposta prelevata alla fonte e di estinguere un'obbligazione di interessi di mora sulla detta imposta che non è stata riscossa o versata entro il termine previsto. Tale obbligazione tributaria è sorta in seguito alla stipula di contratti commerciali tra un soggetto fiscalmente residente in Bulgaria e soggetti stranieri, in virtù dei quali il residente in Bulgaria ha effettuato pagamenti a favore di tali soggetti stranieri, che hanno di conseguenza percepito redditi.

41 Tuttavia, conformemente a una giurisprudenza costante, la circostanza che il giudice del rinvio abbia limitato la propria questione all'interpretazione di determinate disposizioni del diritto dell'Unione non osta a che la Corte gli fornisca tutti gli elementi interpretativi del diritto dell'Unione che possano essere utili per definire la controversia di cui è investito, a prescindere dal fatto che esso vi abbia fatto o meno riferimento nel formulare la suddetta questione (v., in tal senso, sentenze del 14 novembre 2017, Lounes, C-165/16, EU:C:2017:862, punto 28, e del 30 gennaio 2018, X e Visser, C-360/15 e C-31/16, EU:C:2018:44, punto 55).

42 Nel caso di specie, dalle indicazioni contenute nella domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che l'operazione di cui trattasi nel procedimento principale consiste nella locazione di vagoni-cisterna. Atteso che la locazione di veicoli costituisce una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 57 TFUE (sentenze del 21 marzo 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punto 19, e del 4 dicembre 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punto 22), il procedimento principale deve essere esaminato sotto il profilo della libera prestazione dei servizi.

43 In tali circostanze occorre considerare che, con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 56 TFUE, che garantisce la libera prestazione dei servizi, debba essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro, come quella controversa nel procedimento principale, nell'ambito della quale il versamento di redditi effettuato da una società residente a favore di una società stabilita in un altro Stato membro è, in linea di principio, assoggettato ad una ritenuta alla fonte – salvo diversa disposizione prevista nella convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra tali due Stati membri – ove la suddetta normativa imponga alla società residente, che non riscuote né versa tale ritenuta all'erario del primo Stato membro, il pagamento di interessi di mora irripetibili per il periodo compreso tra la data di scadenza del termine per il versamento dell'imposta sui redditi e la data in cui la società non residente dimostri che sono soddisfatti i requisiti per l'applicazione della convenzione contro la doppia imposizione, pur se, secondo tale convenzione, la società non residente non è tenuta a versare alcuna imposta nel primo Stato membro o l'importo dell'imposta da versare è inferiore a quello generalmente dovuto in forza del diritto tributario di detto Stato membro.

Sull'esistenza di una restrizione alla libera prestazione dei servizi

44 Secondo costante giurisprudenza, gli Stati membri devono esercitare la propria competenza in materia di fiscalità diretta nel rispetto del diritto dell'Unione e, in particolare, delle libertà fondamentali garantite dal Trattato FUE (sentenze del 23 febbraio 2016, Commissione/Ungheria, C-179/14, EU:C:2016:108, punto 171, e del 2 marzo 2017, Eschenbrenner, C-496/15, EU:C:2017:152, punto 45).

45 A tal riguardo, occorre rilevare che l'articolo 56 TFUE osta all'applicazione di qualsiasi normativa nazionale che abbia l'effetto di rendere la prestazione di servizi tra gli Stati membri più difficile della prestazione di servizi puramente interna ad uno Stato membro. Infatti, conformemente alla giurisprudenza della Corte, l'articolo 56 TFUE esige l'eliminazione di ogni restrizione alla libera prestazione dei servizi imposta per il fatto che il prestatore è stabilito in uno Stato membro diverso da quello in cui è fornita la prestazione (v., in particolare, sentenza del 18 ottobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punti 20 e 21 e giurisprudenza ivi citata).

46 Costituiscono restrizioni alla libera prestazione dei servizi le misure nazionali che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di tale libertà (sentenze del 4 dicembre 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punto 19, e del 18 gennaio 2018, Wind 1014 e Daell, C-249/15, EU:C:2018:21, punto 21).

47 Nel caso di specie, occorre ricordare che, da un lato, in forza dell'articolo 195, paragrafo 1, della legge relativa all'imposta sulle società, i redditi delle persone giuridiche straniere derivanti da una fonte interna, se non sono stati ottenuti mediante una stabile organizzazione nel territorio bulgaro, sono assoggettati ad una ritenuta alla fonte con la quale l'obbligazione tributaria viene estinta definitivamente. Dall'altro, ai sensi dell'articolo 175, paragrafo 2, punto 3, del codice di procedura del contenzioso tributario, una società residente che versi redditi a un soggetto straniero è tenuta, per qualsiasi imposta di un soggetto straniero assoggettata, in linea di principio, ad una ritenuta alla fonte, a pagare, in caso di mancato versamento, interessi di mora a decorrere dalla data di scadenza del termine vigente secondo la legge bulgara per il versamento di tale imposta fino alla data in cui il soggetto straniero dimostri che sono soddisfatti i requisiti per l'applicazione della convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra la Repubblica di Bulgaria e lo Stato membro nel quale tale soggetto è stabilito, anche quando, secondo tale convenzione, il soggetto summenzionato non è tenuto a versare alcuna imposta in Bulgaria o l'importo dell'imposta da versare è inferiore a quello generalmente dovuto in forza del diritto tributario bulgaro.

48 Dalla decisione di rinvio e dalle osservazioni presentate dal governo bulgaro all'udienza risulta che il pagamento di tali interessi di mora è dovuto solo nel caso di operazioni transfrontaliere e che tali interessi non possono essere rimborsati.

49 Esiste, così, in diritto bulgaro, una disparità di trattamento tra le società residenti che versano redditi come corrispettivo per una prestazione di servizi, quale nel caso di specie la locazione di vagoni-cisterna, a seconda che la società che percepisce tali redditi sia un'altra società stabilita in Bulgaria o una società stabilita in un altro Stato membro. Una situazione transfrontaliera nell'ambito della quale una società residente si avvale della libera prestazione dei servizi in forza dell'articolo 56 TFUE è dunque trattata meno favorevolmente rispetto a una situazione nazionale.

50 Una normativa nazionale come quella controversa nel procedimento principale può dissuadere le società residenti dal fare ricorso ai servizi di noleggio prestati da società stabilite in altri Stati membri e, pertanto, costituire un ostacolo alla libera prestazione dei servizi.

51 Alla luce delle suesposte considerazioni, va constatato che una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi, in linea di principio vietata dall'articolo 56 TFUE. Occorre esaminare, pertanto, se siffatta restrizione possa essere oggettivamente giustificata.

Sull'eventuale giustificazione della restrizione alla libera prestazione dei servizi

52 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che una restrizione alla libera prestazione dei servizi può essere ammessa solo se essa persegue uno scopo legittimo compatibile con il Trattato FUE ed è giustificata da ragioni imperative di interesse generale, sempreché, in tal caso, essa sia idonea a garantire la

realizzazione dello scopo perseguito e non vada oltre quanto è necessario per conseguire tale obiettivo [sentenze del 18 dicembre 2007, Laval un Partneri, C-341/05, EU:C:2007:809, punto 101; del 4 dicembre 2008, Jobra, C-330/07, EU:C:2008:685, punto 27, e del 26 maggio 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punto 58].

53 A tale riguardo, il governo bulgaro e l'amministrazione resistente nel procedimento principale sostengono che la restrizione alla libera prestazione dei servizi risultante dall'articolo 175, paragrafo 2, punto 3, del codice di procedura del contenzioso tributario è giustificata. Il governo bulgaro evoca la necessità di garantire l'efficacia della riscossione delle imposte, nonché quella di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, che costituiscono motivi imperativi di interesse generale atti a giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato [v., in particolare, sentenze del 30 giugno 2011, Meilicke e a., C-262/09, EU:C:2011:438, punto 41; del 9 ottobre 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punto 46, nonché giurisprudenza ivi citata, e del 26 maggio 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punto 59].

54 In tale contesto, il governo bulgaro e l'amministrazione resistente nel procedimento principale ricordano gli obiettivi e le funzioni della normativa controversa nel procedimento principale. Ai sensi dell'articolo 202, paragrafo 2, della legge relativa all'imposta sulle società, la società residente che versi redditi assoggettati ad una ritenuta alla fonte, in forza dell'articolo 195 della suddetta legge, ha l'obbligo di versare l'imposta dovuta entro un termine di tre mesi a decorrere dall'inizio del mese successivo a quello nel corso del quale tali redditi sono stati versati, quando il beneficiario di tali redditi è un soggetto stabilito in uno Stato membro con il quale la Repubblica di Bulgaria ha stipulato una convenzione contro la doppia imposizione. Scaduto tale termine, la società che ha versato i redditi, che non riscuote né versa la ritenuta alla fonte, è inadempiente rispetto all'obbligo di versare l'imposta. Secondo l'articolo 203 di detta legge, essa è anche responsabile in solido per il versamento dell'imposta riscossa alla fonte. Fino a quando non sia dimostrato che è applicabile la convenzione contro la doppia imposizione, ai sensi del diritto bulgaro, l'imposta si considera dovuta.

55 Secondo l'amministrazione resistente nel procedimento principale, il mancato versamento, entro i termini, dell'imposta dovuta è sanzionato con il pagamento, da parte della società residente, di interessi ai sensi dell'articolo 175, paragrafo 2, punto 3, del codice di procedura del contenzioso tributario. Essa precisa che tali interessi sono dovuti indipendentemente dal fatto che, in forza della convenzione contro la doppia imposizione, il reddito non sia imponibile in Bulgaria. Il pagamento dei summenzionati interessi sanzionerebbe il fatto di non aver dimostrato in tempo utile che è applicabile la convenzione contro la doppia imposizione, che esclude l'applicazione del diritto bulgaro.

56 Secondo il governo bulgaro, una disposizione come l'articolo 175, paragrafo 2, punto 3, del codice di procedura del contenzioso tributario consente di raggiungere lo scopo perseguito dal diritto nazionale, che è quello di riscuotere per tempo le imposte dei contribuenti, senza compromettere gli obiettivi e i principi stabiliti dal diritto dell'Unione. Tale disposizione sarebbe pertanto volta a consentire al fisco di pianificare e prevedere il gettito derivante dall'imposta sulle società, nonché a garantire l'efficacia della riscossione delle imposte. Inoltre, l'articolo 175, paragrafo 2, punto 3, del codice di procedura del contenzioso tributario rappresenterebbe un incentivo per i soggetti passivi a dimostrare entro il termine stabilito che sono soddisfatti i requisiti per l'applicazione della pertinente convenzione contro la doppia imposizione, allorché, secondo tale convenzione, l'imposta non deve essere versata o deve essere versata per un importo inferiore a quello generalmente dovuto in forza del diritto tributario bulgaro.

57 Per quanto riguarda le ragioni addotte per giustificare la restrizione alla libera prestazione dei servizi, e come ricordato al punto 53 della presente sentenza, la Corte ha già dichiarato che la necessità di garantire l'efficacia della riscossione delle imposte, nonché quella di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, possono costituire motivi imperativi di interesse generale idonei a giustificare una restrizione alla libera prestazione dei servizi. La Corte ha parimenti affermato che l'irrogazione di sanzioni, comprese quelle di natura penale, può essere considerata necessaria al fine di garantire il rispetto

effettivo di una normativa nazionale, a condizione tuttavia che la natura e l'importo della sanzione inflitta siano in ciascun caso di specie proporzionati alla gravità dell'infrazione che essa intende sanzionare [v., in tal senso, sentenza del 26 maggio 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, punto 59 e giurisprudenza ivi citata].

58 Nel caso di specie, la necessità di garantire la riscossione dell'imposta trattenuta alla fonte sui pagamenti transfrontalieri e di garantire l'efficacia dei controlli fiscali in situazioni transfrontaliere, come quelle di cui al procedimento principale, sembra giustificare l'irrogazione di sanzioni alle società che non versano le imposte entro il termine previsto e che presentano in ritardo i documenti comprovanti che esse possono avvalersi di un'esenzione dall'obbligo di versare le suddette imposte.

59 Tuttavia, una normativa nazionale che prevede una sanzione sotto forma di interessi irripetibili, calcolati sulla base dell'importo dell'imposta dovuta alla fonte ai sensi del diritto interno e che sono dovuti per il periodo compreso tra la data in cui l'imposta diviene esigibile e la data in cui sono presentati alle autorità tributarie i documenti comprovanti l'applicabilità della convenzione contro la doppia imposizione, non è atta a garantire la realizzazione degli obiettivi di cui al punto precedente nel caso in cui sia dimostrato che l'imposta non è dovuta a norma della pertinente convenzione. Infatti, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, non sussiste alcun nesso tra l'importo degli interessi applicati, da un lato, e l'importo dell'imposta dovuta, che è inesistente, o la gravità del ritardo nella presentazione dei suddetti documenti alle autorità fiscali, dall'altro.

60 Inoltre, una sanzione siffatta va oltre quanto è necessario per conseguire gli obiettivi summenzionati, poiché l'importo degli interessi dovuti può risultare eccessivo rispetto all'importo dell'imposta dovuta, e non è prevista alcuna possibilità di rimborso di tali interessi.

61 Come rilevato dalla Commissione, infatti, l'importo degli interessi dovuti per il ritardo nel pagamento dell'imposta sarebbe il medesimo tanto se infine l'imposta risulti non esigibile o se l'imposta trattenuta alla fonte sia esigibile, ma non sia stata versata per tempo. In quest'ultima ipotesi, che è diversa da quella di cui al procedimento principale, il fisco bulgaro subisce una perdita di gettito nel corso del periodo in cui l'imposta non viene versata. Per contro, nel procedimento principale, viene sanzionato il solo ritardo nella presentazione di prove.

62 Per di più, si deve rilevare che altre possibilità permetterebbero di conseguire gli stessi obiettivi. Ad esempio qualora fosse previsto il rimborso alla società residente degli interessi di mora pagati nel caso in cui l'obbligazione tributaria sia oggetto di un nuovo calcolo e fosse dimostrato che non è esigibile in Bulgaria nessuna imposta a titolo dei redditi versati alla società non residente.

63 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella controversa nel procedimento principale, nell'ambito della quale il versamento di redditi effettuato da una società residente a favore di una società stabilita in un altro Stato membro è, in linea di principio, assoggettato ad una ritenuta alla fonte, salvo diversa disposizione prevista nella convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra tali due Stati membri, qualora la suddetta normativa imponga alla società residente, che non riscuote e non versa tale ritenuta all'erario del primo Stato membro, il pagamento di interessi di mora irripetibili per il periodo compreso tra la data di scadenza del termine per il versamento dell'imposta sui redditi e la data in cui la società non residente comprovi che sono soddisfatti i requisiti per l'applicazione della convenzione contro la doppia imposizione, pur se, secondo tale convenzione, la società non residente non è tenuta a versare alcuna imposta nel primo Stato membro o l'importo dell'imposta da versare è inferiore a quello generalmente dovuto in forza del diritto tributario di detto Stato membro.

Sulle spese

64 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 deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa di uno Stato membro, come quella controversa nel procedimento principale, nell'ambito della quale il versamento di redditi effettuato da una società residente a favore di una società stabilita in un altro Stato membro è, in linea di principio, assoggettato ad una ritenuta alla fonte, salvo diversa disposizione prevista nella convenzione contro la doppia imposizione stipulata tra tali due Stati membri, qualora la suddetta normativa imponga alla società residente che non riscuote e non versa tale ritenuta all'erario del primo Stato membro, il pagamento di interessi di mora irripetibili per il periodo compreso tra la data di scadenza del termine per il versamento dell'imposta sui redditi e la data in cui la società non residente comprovi che sono soddisfatti i requisiti per l'applicazione della convenzione contro la doppia imposizione, pur se, secondo tale convenzione, la società non residente non è tenuta a versare alcuna imposta nel primo Stato membro o l'importo dell'imposta da versare è inferiore a quello generalmente dovuto in forza del diritto tributario di detto Stato membro.

Firme