Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

24 febbraio 2022*

«Rinvio pregiudiziale – Libera prestazione dei servizi – Articolo 56 TFUE – Restrizioni – Normativa tributaria – Imposta sulle società – Obbligo per gli acquirenti di servizi di predisporre e di trasmettere all'amministrazione finanziaria documenti giustificati relativi alle somme fatturate da prestatori di servizi stabiliti in un altro Stato membro – Insussistenza di un tale obbligo per quanto riguarda prestazioni di servizi puramente interne – Giustificazione – Efficacia dei controlli fiscali – Proporzionalità»

Nelle cause riunite C-52/21 e C-53/21,

aventi ad oggetto due domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi, Belgio), con decisione del 4 dicembre 2020, pervenute in cancelleria il 28 gennaio 2021, nei procedimenti

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

contro

État belge (C-52/21),

e

Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL

contro

État belge (C-53/21),

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da I. Ziemele, presidente della Sesta Sezione, facente funzione di presidente della Settima Sezione, P.G. Xuereb (relatore) e A. Kumin, giudici,

avvocato generale: G. Hogan

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

* Lingua processuale: il francese.

considerate le osservazioni presentate:

– per la Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL e la Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL, da P. Destrée, avocat;

– per il governo belga, da S. Baeyens, J.-C. Halleux e C. Pochet, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da W. Roels e V. Uher, 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 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'articolo 56 TFUE.

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di due controversie che contrappongono, per quanto riguarda la prima, la Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL (in prosieguo: la «Pharmacie populaire») (causa C-52/21), e per quanto riguarda la seconda, la Pharma Santé – Réseau Solidaris SCRL (in prosieguo: la «Pharma Santé») (causa C-53/21), all'État belge (Stato belga) in merito alle condizioni cui è subordinata, secondo il diritto tributario di tale Stato membro, la deduzione, dal reddito imponibile delle società stabilite in Belgio, delle spese relative all'acquisto di servizi presso prestatori stabiliti in un altro Stato membro.

Diritto belga

3 L'articolo 57 del codice delle imposte sui redditi (in prosieguo: il «CIR 1992»), nella versione applicabile ai procedimenti principali, è del seguente tenore:

«Le spese di seguito indicate sono prese in considerazione come spese professionali solo se comprovate mediante presentazione di singoli documenti giustificativi e di un prospetto riepilogativo nella forma e nei termini stabiliti dal Re:

1° commissioni, spese di intermediazione, sconti commerciali o di altro tipo, onorari occasionali o non occasionali, gratifiche, remunerazioni o vantaggi di qualsiasi natura che costituiscono per i beneficiari redditi da lavoro imponibili o meno in Belgio, ad eccezione delle remunerazioni di cui all'articolo 30, 3°;

(...)».

4 L'articolo 219 del CIR 1992, nella versione applicabile ai procedimenti principali, così dispone:

«Un prelievo distinto è previsto a fronte delle spese di cui [all'articolo] 57 (…) che non siano comprovate mediante presentazione di singoli documenti giustificativi e di un prospetto riepilogativo (…).

Detto prelievo è pari al 100[%] di tali spese (…), a meno che non sia possibile dimostrare che il beneficiario delle stesse (…) è una persona giuridica (…), ipotesi in cui l'aliquota è fissata al 50[%].

(...)

Detto prelievo non è applicabile se il contribuente dimostra che l'importo delle spese, di cui all'articolo 57, (…) è inserito in una dichiarazione presentata dal beneficiario a norma dell'articolo 305 [del CIR 1992] o in una dichiarazione analoga presentata all'estero dal beneficiario.

Laddove l'importo delle spese di cui all'articolo 57 (…) non sia inserito in una dichiarazione presentata a norma dell'articolo 305 [del CIR 1992] o in una dichiarazione analoga presentata all'estero dal beneficiario, il prelievo distinto non è applicabile in capo al contribuente se il beneficiario è stato identificato in maniera univoca al più tardi entro un termine di 2 anni e 6 mesi a decorrere dal 1º gennaio dell'esercizio fiscale considerato».

5 Secondo una prassi nota come «tolleranza amministrativa» menzionata in particolare nel n. 57/62 del commento amministrativo del CIR 1992 e nella circolare n. Ci.RH.243/581.810 (AFER n. 7/2009) del 19 febbraio 2009, i contribuenti sono esonerati dall'obbligo di produrre tali singoli documenti giustificati e prospetti riepilogativi quando sono soddisfatte due condizioni. Da un lato, durante il periodo in esame nei procedimenti principali, i destinatari dei pagamenti di cui trattasi devono essere persone soggette alla «legge del 17 luglio 1975 relativa alla contabilità e ai conti annuali aziendali», e tale riferimento deve attualmente essere inteso, in seguito all'abrogazione di tale legge nel 2014, come un riferimento agli obblighi contabili aziendali previsti dal Libro III, titolo 3, capo 2, del codice belga di diritto economico. Dall'altro, i pagamenti di cui trattasi devono essere effettuati a titolo di compenso per operazioni che non sono esenti dall'obbligo di fatturare secondo la normativa in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA).

Procedimenti principali e questione pregiudiziale

6 Le ricorrenti nei procedimenti principali, la Pharmacie populaire e la Pharma Santé, due società con sede in Belgio, commercializzano prodotti farmaceutici.

7 Le due società summenzionate hanno contrattualmente conferito alla LAD Sàrl, una società con sede in Lussemburgo, l'incarico di effettuare trasporti di medicinali.

8 Nel corso degli anni 2010, 2011 e 2012, la LAD ha fatturato alla Pharmacie populaire spese di trasporto pari, rispettivamente, a EUR 20 846,20, a EUR 22 788,88 e a EUR 16 723,44. Le spese di trasporto fatturate dalla LAD alla Pharma Santé, nel corso degli anni 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, ammontavano rispettivamente a EUR 32 516,23, a EUR 22 653,95, a EUR 25 468,33, a EUR 27 197,78 e a EUR 16 383,40.

9 Tali fatti hanno dato luogo ad azioni penali nei confronti della Pharmacie populaire e della Pharma Santé, le quali sono state assolte con sentenze del tribunal correctionnel de Liège (Tribunale penale di Liegi, Belgio) del 28 febbraio 2019. Secondo tali sentenze, dotate dell'autorità di cosa giudicata, nessun elemento dei fascicoli dimostrava che le prestazioni fornite alle ricorrenti nei procedimenti principali non corrispondevano alla realtà e che i prezzi indicati da queste ultime non corrispondevano ai prezzi realmente pagati. Inoltre, nessun elemento del fascicolo rimetteva in discussione l'effettiva esistenza della LAD.

10 Poiché le ricorrenti nei procedimenti principali non hanno predisposto singoli documenti giustificativi e prospetti riepilogativi relativi a tali spese conformemente all'articolo 57 del CIR 1992, l'amministrazione finanziaria belga ha inviato loro avvisi di rettifica, rispettivamente il 20 agosto e il 4 novembre 2015, informandole della sua intenzione di assoggettare le somme in questione al prelievo distinto previsto dall'articolo 219 del CIR 1992.

11 Le ricorrenti nei procedimenti principali hanno fatto valere di aver proceduto ai pagamenti di cui trattasi in buona fede a titolo di corrispettivo per prestazioni realmente effettuate e che, nei limiti in cui il beneficiario era una società lussemburghese soggetta ad una contabilità obbligatoria, non occorreva predisporre singoli documenti giustificativi.

12 Con decisioni inviate alle ricorrenti nei procedimenti principali, rispettivamente il 23 novembre e l'11 dicembre 2015, l'amministrazione finanziaria belga ha mantenuto la sua posizione, precisando in particolare che queste ultime non avevano dimostrato che i pagamenti in questione fossero inseriti in una dichiarazione presentata dal beneficiario di tali pagamenti conformemente all'articolo 305 del CIR 1992 o in una dichiarazione analoga presentata all'estero da tale beneficiario. Di conseguenza, le somme di cui trattasi sono state assoggettate al prelievo distinto previsto all'articolo 219 del CIR 1992.

13 Il 26 maggio 2016, le ricorrenti nei procedimenti principali hanno entrambe presentato reclamo contro tali decisioni. Con decisioni del 7 novembre 2016, i suddetti reclami sono stati respinti dall'amministrazione finanziaria belga.

14 Con ricorsi proposti rispettivamente il 27 gennaio e il 30 gennaio 2017, le ricorrenti nei procedimenti principali hanno impugnato tali decisioni dinanzi al Tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio). Suddetti ricorsi sono stati respinti in quanto infondati con due sentenze pronunciate il 25 ottobre 2018.

15 Le ricorrenti hanno interposto appello avverso dette sentenze dinanzi al giudice del rinvio, la cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi, Belgio).

16 Il giudice del rinvio osserva che la tolleranza amministrativa, di cui al punto 5 della presente sentenza, non si applica ai pagamenti effettuati a titolo di compenso per servizi forniti da società, quali la LAD, aventi sede in un altro Stato membro e prive di una stabile organizzazione in Belgio.

17 Secondo il giudice del rinvio, dall'articolo 219 del CIR 1992 e dalla tolleranza amministrativa discende che l'obbligo di predisporre singoli documenti giustificativi e un prospetto riepilogativo al fine di evitare l'applicazione del prelievo distinto sia imposto agli acquirenti di servizi forniti da società non residenti e comporti un onere amministrativo aggiuntivo a loro carico che non grava sugli acquirenti degli stessi servizi se forniti da un prestatore residente soggetto alla normativa belga in materia di contabilità e di bilanci annuali aziendali. Di conseguenza, un obbligo siffatto potrebbe rendere i servizi transfrontalieri meno attraenti rispetto ai servizi forniti da prestatori di servizi residenti e dissuadere così detti acquirenti dal rivolgersi a prestatori di servizi stabiliti in altri Stati membri. Tale situazione potrebbe quindi essere qualificata come restrizione alla libera prestazione dei servizi, in linea di principio vietata dall'articolo 56 TFUE.

18 Il giudice del rinvio ritiene che occorra quindi interrogare la Corte al fine di stabilire se la normativa belga di cui trattasi costituisca una restrizione alla libera circolazione dei servizi e se, eventualmente, una siffatta restrizione possa essere giustificata da un motivo imperativo di interesse generale.

19 Ciò premesso, la cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 56 del TFUE debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa, o prassi nazionale, in forza della quale le società stabilite in un primo Stato membro che si avvalgono di servizi di società stabilite in un secondo Stato membro sono tenute, al fine di evitare la fissazione di un prelievo a titolo di imposta sulle società pari al 100[%] o al 50[%] delle somme da queste ultime fatturate, a predisporre e trasmettere all'amministrazione finanziaria documenti giustificativi e prospetti riepilogativi relativi a dette spese mentre, ove si avvalgano dei servizi di società residenti, esse non sono soggette a un obbligo siffatto al fine di evitare la fissazione di detto prelievo».

Sulla questione pregiudiziale

20 Con la sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 56 TFUE debba essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro che impone a qualsiasi società stabilita nel territorio di questo primo Stato membro di trasmettere all'amministrazione finanziaria dei rendiconto relativi ai pagamenti effettuati a titolo di compenso per servizi acquistati presso prestatori stabiliti in un altro Stato membro, in cui questi ultimi sono soggetti sia alla normativa relativa alla contabilità aziendale sia all'obbligo di emettere fatture conformemente alla normativa in materia di IVA, pena una maggiorazione dell'imposta sulle società pari al 50% o al 100% del valore di tali servizi, mentre invece, secondo una prassi amministrativa, questo primo Stato membro non impone alcun obbligo equivalente quando tali servizi sono forniti da prestatori stabiliti nel suo territorio.

21 In via preliminare, atteso che la normativa di cui trattasi nei procedimenti principali prevede tanto un obbligo di fornire talune informazioni alle autorità fiscali quanto una sanzione, sotto forma di imposta diretta, in caso di mancato rispetto di tale obbligo, occorre precisare che, sebbene la fiscalità diretta rientri nella competenza degli Stati membri, questi ultimi devono tuttavia esercitarla nel rispetto del diritto dell'Unione e, in particolare, delle libertà fondamentali garantite dal Trattato FUE (sentenza dell'11 giugno 2015, Berlington Hungary e a., C-98/14, EU:C:2015:386, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

22 In primo luogo, va ricordato 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, l'articolo 56 TFUE esige l'eliminazione di ogni restrizione alla libera prestazione dei servizi imposta per il fatto che il prestatore sia stabilito in uno Stato membro diverso da quello in cui è fornita la prestazione (sentenza del 3 marzo 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

23 Rappresentano simili restrizioni alla libera prestazione dei servizi le misure nazionali che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di tale libertà. Viceversa, non rientrano nel divieto previsto all'articolo 56 TFUE misure il cui unico effetto sia quello di causare costi supplementari per la prestazione in questione e che incidano allo stesso modo sulla prestazione di servizi tra gli Stati membri e su quella interna a uno Stato membro (sentenza del 3 marzo 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

24 Inoltre, secondo una giurisprudenza costante della Corte, l'articolo 56 TFUE conferisce diritti non solo al prestatore di servizi stesso, ma anche al destinatario di detti servizi (sentenza del 30 gennaio 2020, Anton van Zantbeek, C-725/18, EU:C:2020:54, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

25 Alla luce di tale giurisprudenza, si deve constatare che una normativa e una prassi amministrativa che impongono un obbligo dichiarativo accompagnato da un regime sanzionatorio che introduce una disparità di trattamento tra prestatori di servizi a seconda che siano o meno stabiliti in Belgio devono essere considerate idonee a rendere i servizi transfrontalieri meno attraenti per destinatari di servizi stabiliti in Belgio rispetto ai servizi forniti da prestatori stabiliti in detto Stato membro e a dissuadere detti destinatari dal rivolgersi a prestatori di servizi stabiliti in altri Stati membri. Pertanto, una siffatta normativa e prassi amministrativa possono costituire una restrizione alla libera circolazione dei servizi, come del resto ha riconosciuto il governo belga nelle sue osservazioni.

26 Tale conclusione non è rimessa in discussione dall'argomento del governo belga da cui risulta che, conformemente all'articolo 219 del CIR 1992, la sanzione per l'ipotesi di violazione dell'obbligo dichiarativo prevista all'articolo 57 di tale codice non è applicabile qualora i pagamenti di cui trattasi siano inseriti in una dichiarazione resa dal beneficiario di tali pagamenti all'amministrazione finanziaria belga conformemente all'articolo 305 di detto codice o in una dichiarazione analoga resa all'estero, o qualora tale beneficiario sia stato identificato in modo univoco al più tardi entro un termine di due anni e sei mesi a partire dall'esercizio fiscale considerato.

27 Infatti, come emerge in sostanza da tale argomento, in casi del genere, l'obbligo dichiarativo di cui all'articolo 57 del CIR 1992 sarebbe semplicemente sostituito da un obbligo analogo, che non sembra incidere in modo equivalente sulle prestazioni di servizi puramente interne al Belgio ed è comunque idoneo ad ostacolare o a rendere meno attraente l'esercizio della libera circolazione dei servizi tra gli Stati membri.

28 Inoltre, per quanto riguarda l'argomento del governo belga secondo cui gli obblighi dichiarativi, previsti dalla normativa in esame nei procedimenti principali, si limitano agli elementi strettamente necessari per l'identificazione univoca dei pagamenti in questione, nonché alla natura dei pagamenti e al loro importo e che tali informazioni sarebbero in linea di principio accessibili nella contabilità del pagatore senza che quest'ultimo debba effettuare ricerche suscettibili di comportare costi amministrativi rilevanti, dalla giurisprudenza risulta che anche una restrizione di minore portata o importanza a una libertà fondamentale è vietata dal Trattato FUE (sentenza del 18 ottobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

29 In secondo luogo, occorre ricordare che una disparità di trattamento costitutiva di una restrizione alla libera prestazione dei servizi può tuttavia essere ammessa se giustificata da motivi imperativi di interesse generale e purché, in un caso del genere, la sua applicazione sia idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non ecceda quanto necessario per raggiungerlo (sentenza del 3 marzo 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punto 45 e giurisprudenza ivi citata).

30 Il giudice del rinvio, pur chiedendosi se un'eventuale restrizione possa essere giustificata da motivi imperativi di interesse generale, non ha fornito precisazioni al riguardo.

31 Nelle sue osservazioni, il governo belga ha fatto valere che la normativa di cui trattasi nei procedimenti principali è giustificata dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali. L'obiettivo della suddetta normativa sarebbe quello di garantire che gli importi che l'acquirente di servizi deduce dal suo reddito imponibile corrispondano ai redditi dichiarati dal prestatore di tali servizi. Certamente, quando quest'ultimo è soggetto alla normativa contabile belga ed è tenuto ad emettere una fattura, l'obbligo dell'acquirente di predisporre e presentare singoli documenti giustificativi e prospetti riepilogativi di tali pagamenti, in linea di principio, si sovrapporrebbe agli obblighi a carico del prestatore di servizi, posto che i dati del listino clienti di quest'ultimo corrisponderebbero, in linea di principio, a quelli che compaiono nei documenti che devono essere predisposti dal pagatore. Il governo belga sostiene che, per questo motivo, in situazioni del genere, esiste una tolleranza amministrativa.

32 Il governo belga fa tuttavia valere che l'obbligo dichiarativo a carico degli acquirenti di servizi conserverebbe tutta la sua utilità quando i prestatori di servizi, benché soggetti alla legislazione contabile del loro Stato di stabilimento e tenuti ad emettere una fattura, non sono stabiliti in Belgio. In casi del genere, i pagamenti effettuati non sarebbero imponibili in Belgio, in forza delle disposizioni delle convenzioni volte a prevenire la doppia imposizione riguardanti gli utili societari. L'amministrazione finanziaria belga «cederebbe il passo» all'amministrazione finanziaria dello Stato membro in cui è stabilito il prestatore di servizi, la sola autorizzata a controllare se quest'ultimo ha effettivamente dichiarato i propri redditi. Si tratterebbe di uno scambio di informazioni spontaneo ed automatico al quale parteciperebbero tutti gli Stati membri nonché vari Stati terzi, dal momento che le informazioni così comunicate sono quelle contenute nei singoli documenti giustificativi.

33 Il governo belga ritiene che i singoli documenti giustificativi e i prospetti riepilogativi di cui all'articolo 57 del CIR 1992 rimangano indispensabili per consentire allo Stato di stabilimento del prestatore di servizi di procedere a tale controllo. Estendere la tolleranza amministrativa applicabile ai pagamenti effettuati da società stabilite in Belgio a prestatori di servizi stabiliti in altri Stati membri comporterebbe una rinuncia a tale scambio di informazioni e comprometterebbe la supervisione che detto scambio rende possibile.

34 A tal riguardo, dalla giurisprudenza si evince che la necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali può costituire un motivo imperativo di interesse generale idoneo a giustificare una restrizione alla libera prestazione dei servizi (sentenze del 25 luglio 2018, TTL, C-553/16, EU:C:2018:604, punto 57 e del 3 marzo 2020, Google Ireland, C-482/18, EU:C:2020:141, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

35 Occorre inoltre, come rilevato al punto 29 della presente sentenza, che le misure che limitano la libera prestazione dei servizi siano idonee a garantire la realizzazione dell'obiettivo da esse perseguito e non eccedano quanto necessario per raggiungerlo (sentenza del 10 marzo 2021, An Bord Pleanála, C-739/19, EU:C:2021:185, punto 24).

36 Per quanto riguarda l'adeguatezza di una normativa come quella di cui trattasi nei procedimenti principali, occorre ricordare che, al fine di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, i quali mirano a lottare contro la frode fiscale, uno Stato membro è autorizzato ad applicare misure che consentano la verifica, in modo chiaro e preciso, dell'importo delle spese deducibili in tale Stato a titolo di spese professionali (sentenza del 5 luglio 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, punto 44 e giurisprudenza ivi citata). Non vi è alcun motivo per un giudizio diverso per quanto riguarda le misure che consentono una siffatta verifica da parte di un altro Stato membro.

37 Orbene, come evidenziato, in sostanza, dal governo belga nelle sue osservazioni, l'obbligo imposto alle società stabilite in Belgio di dichiarare le spese inerenti ai servizi acquistati presso prestatori stabiliti in altri Stati membri può aiutare le autorità fiscali di tali Stati membri a verificare se i pagamenti effettuati a titolo di compenso per tali servizi siano effettivamente inclusi tra i redditi imponibili dei loro beneficiari.

38 Infatti, la trasmissione da parte dell'amministrazione finanziaria belga delle informazioni contenute nei singoli documenti giustificativi di cui all'articolo 57 del CIR 1992 concernenti pagamenti che sono imponibili solo in un altro Stato membro, alle autorità fiscali di tale Stato membro, potrebbe consentire a queste ultime di controllare la dichiarazione fiscale del prestatore di servizi interessato.

39 Per quanto riguarda la questione se una normativa come quella di cui trattasi nei procedimenti principali ecceda quanto necessario per raggiungere l'obiettivo di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, occorre ricordare, in primo luogo, che, per chiarire la ratio della tolleranza amministrativa citata al punto 5 della presente sentenza, il governo belga ha sostenuto che, quando il prestatore di servizi è soggetto alla normativa contabile belga ed è tenuto, ai sensi della normativa belga in materia di IVA, ad emettere una fattura, l'obbligo dichiarativo previsto dall'articolo 57 del CIR 1992 si sovrapporrebbe in larga misura agli obblighi gravanti su tale prestatore in virtù di tali normative. Come rilevato dalla Commissione europea nelle sue osservazioni, la suddetta tolleranza amministrativa si basa quindi sulla premessa secondo cui i prestatori di servizi soggetti a siffatti obblighi contabili e di fatturazione relativa all'IVA, previsti dal diritto belga, non presentano lo stesso grado di rischio di frode fiscale dei prestatori che non sono soggetti a tali obblighi.

40 A tal riguardo, occorre rilevare che siccome le norme che disciplinano la contabilità aziendale e quelle relative all'IVA sono state armonizzate all'interno dell'Unione europea, i prestatori di servizi stabiliti in altri Stati membri sono soggetti ad obblighi analoghi a quelli incombenti ai prestatori di servizi stabiliti in Belgio. Inoltre, dalla normativa in esame nei procedimenti principali risulta che la redazione dei singoli documenti giustificativi e dei prospetti riepilogativi non può essere considerata necessaria per consentire alle autorità fiscali belghe di procedere alla verifica delle dichiarazioni dei prestatori di servizi stabiliti in Belgio, poiché queste ultime ne sono dispensate quando sono soddisfatte le condizioni di applicazione della tolleranza amministrativa citata al punto 5 della presente sentenza. Pertanto, non si può ritenere che le informazioni contenute nei singoli documenti giustificativi siano indispensabili alle autorità fiscali degli altri Stati membri per la verifica delle dichiarazioni fiscali dei prestatori di servizi stabiliti nel loro territorio.

41 In secondo luogo, per quanto riguarda l'argomento del governo belga secondo cui l'obbligo dichiarativo imposto alle società stabilite in Belgio per i servizi forniti da prestatori di servizi stabiliti in altri Stati membri sarebbe necessario per intrattenere uno scambio di informazioni spontaneo ed automatico al quale parteciperebbero tutti gli Stati membri nonché diversi Stati terzi, si deve rilevare che detto governo non fornisce alcuna precisazione quanto alla base giuridica di tale scambio.

42 Certamente, sia la direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette (GU 1977, L 336, pag. 15), sia la 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, e rettifica in GU 2013, L 162, pag. 15 e GU 2020, L 367, pag. 45), che, ai

sensi del suo articolo 28, ha abrogato la direttiva 77/799 con effetto dal 1º gennaio 2013, hanno previsto possibilità per le autorità fiscali degli Stati membri di chiedere informazioni fiscali alle medesime autorità di altri Stati membri e di scambiare siffatte informazioni con dette autorità. Tuttavia, nessuna di tali direttive prevede un obbligo per le suddette autorità di scambiare in modo spontaneo ed automatico informazioni come quelle in esame nei procedimenti principali.

43 Inoltre, l'articolo 2 della direttiva 77/799, in combinato disposto con l'articolo 1 di quest'ultima, consentiva alle autorità fiscali di uno Stato membro di chiedere alle autorità fiscali di un altro Stato membro di comunicarle tutte le informazioni atte a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sui redditi, compresa l'imposta sulle società, per quanto riguarda un caso specifico, e obbligava queste ultime autorità ad effettuare, se del caso, le ricerche necessarie per ottenere siffatte informazioni. Obblighi corrispondenti figurano agli articoli 1, 5 e 6 della direttiva 2011/16. Ne consegue che, anche in mancanza di uno scambio di informazioni spontaneo ed automatico, le autorità fiscali degli Stati membri sono in condizione, nell'ambito di indagini riguardanti un determinato contribuente, di ottenere tutte le informazioni loro necessarie per consentire la corretta determinazione delle imposte di cui trattasi.

44 In terzo luogo, ad ogni modo, occorre ricordare che la normativa in esame nei procedimenti principali è accompagnata da una sanzione, designata come «prelievo distinto» consistente in una maggiorazione dell'imposta sulle società di importo pari, a seconda delle circostanze, al 50% o al 100% delle somme fatturate dai prestatori di servizi stabiliti in altri Stati membri.

45 Secondo il governo belga, l'obiettivo di tale sanzione non consiste nel penalizzare l'inadempimento delle formalità dichiarative previste dall'articolo 57 del CIR 1992, bensì nel dissuaderlo neutralizzando il vantaggio fiscale che l'acquirente e il prestatore di servizi potrebbero trarne.

46 Orbene, dalle informazioni fornite dal giudice del rinvio e confermate dal governo belga risulta che detta sanzione è imposta in tutti i casi in cui una società belga sia venuta meno al suo obbligo dichiarativo previsto dalla normativa di cui trattasi nei procedimenti principali senza avvalersi delle possibilità, descritte al punto 26 della presente sentenza, che consentano di evitare tale sanzione. Anche supponendo che, come ha fatto valere il governo belga, il pagatore sia dispensato da tale obbligo qualora l'importo dei pagamenti non ecceda EUR 125, è quindi evidente che, fatta salva tale soglia de minimis, detta sanzione è esigibile anche qualora il prestatore abbia effettivamente dichiarato, nello Stato membro in cui è stabilito, i redditi provenienti da fonti belghe a titolo di compenso per i suoi servizi. Pertanto, la sanzione è applicata anche quando l'inadempimento dell'obbligo dichiarativo non ha sottratto alcun reddito all'imposta, né ad opera dell'acquirente né ad opera del prestatore dei servizi in questione.

47 Orbene, sebbene gli Stati membri siano liberi di sanzionare l'inosservanza degli obblighi amministrativi da essi imposti, a condizione che tali sanzioni siano proporzionate all'obiettivo perseguito, una sanzione consistente in una maggiorazione dell'imposta di un importo che può rappresentare il 50%, se non addirittura il 100% del valore dei servizi interessati, anche in assenza di qualsiasi sottrazione all'imposta, eccede quanto necessario per garantire l'efficacia dei controlli fiscali. Il carattere sproporzionato di tale sanzione risulta tanto più evidente in quanto, grazie alla tolleranza amministrativa di cui al punto 5 della presente sentenza, una prestazione di servizi puramente interna al Belgio non può dar luogo a sanzione, neppure qualora il prestatore di servizi non abbia dichiarato il pagamento ricevuto.

48 Ne consegue che la restrizione di cui al punto 25 della presente sentenza non può essere giustificata neppure nell'ambito della lotta alla frode fiscale, richiamata dalle ricorrenti nel procedimento principale e dalla Commissione nelle loro osservazioni. Tale obiettivo costituisce un motivo imperativo di interesse generale atto a giustificare una restrizione all'esercizio delle libertà di circolazione garantite dal Trattato FUE (v., in tal senso, sentenza dell'11 giugno 2009, X e Passenheim-van Schoot, C-155 /08 e C-157/08, EU:C:2009:368, punto 45 e giurisprudenza ivi citata). Nella specie, è vero che la normativa in questione può contribuire a dissuadere le frodi fiscali, grazie alla sanzione di cui al punto 4 della presente sentenza. Tuttavia, poiché tale sanzione è applicabile anche in assenza di qualsiasi frode fiscale, come rilevato al punto 44 della presente sentenza, essa eccede quanto necessario per raggiungere tale scopo.

49 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 56 TFUE deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa di uno Stato membro che impone a qualsiasi società stabilita nel territorio di questo primo Stato membro di trasmettere all'amministrazione finanziaria rendiconti relativi ai pagamenti effettuati a titolo di compenso per servizi acquistati presso prestatori stabiliti in un altro Stato membro, in cui questi ultimi sono soggetti alla normativa in materia di contabilità aziendale e all'obbligo di emettere fatture conformemente alla normativa in materia di imposta sul valore aggiunto, pena una maggiorazione dell'imposta sulle società pari al 50% o al 100% del valore di tali servizi, mentre, secondo una prassi amministrativa, detto primo Stato membro non impone alcun obbligo equivalente quando tali servizi sono forniti da prestatori stabiliti nel suo territorio.

Sulle spese

50 Nei confronti delle parti nei procedimenti principali 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 esso osta a una normativa di uno Stato membro che impone a qualsiasi società stabilita nel territorio di questo primo Stato membro di trasmettere all'amministrazione finanziaria rendiconti relativi ai pagamenti effettuati a titolo di compenso per servizi acquistati presso prestatori stabiliti in un altro Stato membro, in cui questi ultimi sono soggetti alla normativa in materia di contabilità aziendale e all'obbligo di emettere fatture conformemente alla normativa in materia di imposta sul valore aggiunto, pena una maggiorazione dell'imposta sulle società pari al 50% o al 100% del valore di tali servizi, mentre, secondo una prassi amministrativa, detto primo Stato membro non impone alcun obbligo equivalente quando tali servizi sono forniti da prestatori stabiliti nel suo territorio.

Firme