

**Causa C-52/21**

**Domanda di pronuncia pregiudiziale**

**Data di deposito:**

28 gennaio 2021

**Giudice del rinvio:**

Cour d'appel de Liège (Corte d'appello di Liegi, Belgio)

**Data della decisione di rinvio:**

4 dicembre 2020

**Appellante:**

Pharmacie populaire – La Sauvegarde SCRL

**Appellato:**

Stato belga

---

(omissis)

(omissis) [Or. 2]

(omissis)

(omissis) [Or. 3]

(omissis)

(omissis) [Svolgimento del procedimento]

Fatti e oggetto della controversia

- 1 La controversia verte su prelievi (omissis) a titolo di imposta sulle società (omissis) a carico della S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE», (omissis)<sup>1</sup>

<sup>1</sup> (omissis)

- 2 La S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE» è attiva nel settore del commercio di prodotti farmaceutici.

È pacifico che essa ha conferito, mediante contratto, alla società «LAD», una S.A.R.L. di diritto lussemburghese, l'incarico di effettuare trasporti di medicinali <sup>2</sup>.

- 3 (omissis) <sup>3</sup>

(omissis) nel corso degli anni 2010, 2011 e 2012, la S.A.R.L. «LAD» fatturava alla S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE» costi di trasporto pari, rispettivamente, a EUR 20 846,20, EUR 22 788,88 ed EUR 16 723,44.

(omissis)

(omissis) <sup>4</sup> **[Or. 4]**

- 4 (omissis) le spese di cui trattasi ricadono nell'articolo 57 del Code des impôts sur les revenus (codice delle imposte sui redditi; in prosieguo: il «C.I.R. 1992») che obbliga il soggetto debitore a predisporre e trasmettere all'amministrazione tributaria documenti giustificativi [281.50] e un prospetto riepilogativo, in mancanza dei quali esse non sono considerate oneri deducibili e possono comportare (omissis) un separato prelievo a titolo di imposta sulle società, conformemente all'articolo 219 del C.I.R. 1992.

Posto che la S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE» non ha predisposto né singoli documenti giustificativi 281.50, né prospetti riepilogativi in merito a dette spese, il 20 agosto 2015 l'amministrazione tributaria le inviava un avviso di rettifica con cui la informava della sua intenzione di assoggettare le somme di cui trattasi a separato prelievo <sup>5</sup>.

(omissis)

Con provvedimento di riscossione del 23 novembre 2015, l'amministrazione ribadiva la propria posizione precisando che *le rettifiche previste non sono motivate dal fatto che le operazioni non sarebbero state realizzate in buona fede o che le controprestazioni non sarebbero state realmente realizzate, bensì dal fatto che la PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE non ha predisposto i singoli documenti giustificativi 281.50 relativi alle somme versate alla sarl L.A.D. e non ha nemmeno dimostrato che l'importo delle spese, oggetto dell'articolo 57,*

<sup>2</sup> (omissis)

<sup>3</sup> (omissis)

<sup>4</sup> (omissis)

<sup>5</sup> (omissis)

*è inserito in una dichiarazione presentata dal beneficiario a norma dell'articolo 305 o in una dichiarazione analoga presentata all'estero per quest'ultimo* <sup>6</sup>.

Di conseguenza, (omissis) il 24 novembre 2015 i prelievi [controversi] venivano [azionati a tale titolo].

5 La S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE» presentava un reclamo (omissis) che veniva dichiarato infondato (omissis) **[Or. 5]** (omissis).

6 Essa portava quindi la controversia dinanzi al tribunal de première instance de Liège (Tribunale di primo grado di Liegi, Belgio) (omissis).

Con sentenza del 25 ottobre 2018, quest'ultimo dichiarava il ricorso (omissis) infondato (omissis).

7 Il 7 maggio 2019 la S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE» interponeva appello.

Essa chiede alla Cour d'appel di annullare (omissis) i prelievi controversi.

Essa chiede altresì, se del caso, di sottoporre una questione pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea.

(omissis)

8 Lo STATO BELGA (omissis) chiede la conferma dei prelievi e della sentenza impugnata (omissis).

#### Discussione

#### **Normativa nazionale applicabile e tolleranza amministrativa**

9 In forza dell'articolo 57, punto 1°, del C.I.R. 1992, *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, (omissis) compensi (omissis) che costituiscono per i beneficiari redditi da lavoro [Or. 6] a prescindere dal fatto che siano o meno imponibili in Belgio, (omissis) (...).*

10 L'articolo 219 del C.I.R. 1992 (omissis) così dispone:

*«Un separato prelievo è previsto a fronte delle spese di cui agli articoli 57 (omissis) che non siano comprovate mediante presentazione di singoli documenti giustificativi e di un prospetto riepilogativo (omissis).*

<sup>6</sup> (omissis)

*Detto prelievo è pari al 100% di dette spese, (omissis) a meno che non sia possibile dimostrare che il beneficiario delle stesse (omissis) è una persona giuridica (omissis), 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, (omissis) è inserito in una dichiarazione presentata dal beneficiario a norma dell'articolo 305 o in una dichiarazione analoga presentata all'estero dal beneficiario.*

*Laddove l'importo delle spese, di cui all'articolo 57 (omissis), non sia inserito in una dichiarazione presentata a norma dell'articolo 305 o in una dichiarazione analoga presentata all'estero per il beneficiario, il separato prelievo 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 1° gennaio dell'anno fiscale considerato».*

- 11 Tuttavia, è stato accertato che, in taluni casi, la disposizione di cui trattasi non viene applicata dall'amministrazione tributaria. **[Or. 7]**

Tale tolleranza emerge dai lavori preparatori della legge, dalle risposte del Ministro delle Finanze alle interrogazioni parlamentari, da circolari e dal Commentaire administratif (Commentario amministrativo).

In risposta a un'interrogazione parlamentare, il Ministro ha così dichiarato quanto segue:

«(omissis) *l'obbligo di predisporre singoli documenti giustificativi riguarda unicamente le somme pagate:*

- a persone che non sono soggette alle disposizioni della loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises (legge del 17 luglio 1975 in materia di contabilità e di bilancio annuale delle imprese);
- o a persone soggette alla medesima legge ma che, in forza del Code TVA (codice IVA), sono esonerate dall'obbligo di emettere fattura per le prestazioni erogate.

*Ne consegue che i compensi versati a società soggette alla succitata legge del 17 luglio 1975 che non sono esonerate dall'obbligo di emettere fattura non devono fare oggetto di singoli documenti giustificativi 281.50<sup>7</sup>».*

Detta posizione è confermata dal numero 57/62 del Commentaire administratif (omissis)

<sup>7</sup> (omissis)

(omissis) <sup>8</sup>

- 12 Tale tolleranza non si applica invece nel caso di un pagamento effettuato a favore di un soggetto non residente nel Regno che ivi non abbia una stabile organizzazione. **[Or. 8]**

Così, alla seguente interrogazione parlamentare del 22 ottobre 2014:

*«L'obbligo di predisporre documenti giustificativi per gli importi corrisposti a persone fisiche e giuridiche soggette alla legge del 17 luglio 1975 in materia di contabilità e di bilancio annuale delle imprese che, in forza del codice IVA, sono tenute ad emettere fattura per le prestazioni erogate, è oggetto di tolleranza amministrativa.*

*In base a una sentenza del 1° aprile 2011 del tribunal de première instance d'Anvers (Tribunale di primo grado di Anversa) e di una sentenza del 23 ottobre 2012 della cour d'appel d'Anvers (Corte d'appello di Anversa), le commissioni (omissis) o i compensi (omissis) che costituiscono redditi da lavoro per i rispettivi beneficiari stabiliti all'estero devono essere comprovati mediante singoli documenti giustificativi e un prospetto riepilogativo, a prescindere dal fatto che essi siano o meno imponibili in Belgio.*

1. *Condividete il parere secondo cui i non residenti privi di uno stabilimento in Belgio, non essendo soggetti alla normativa belga in materia di contabilità, non possono beneficiare di detta tolleranza amministrativa per le commissioni, le provvigioni, ecc. loro riconosciute?*

2. *Gli oneri amministrativi aggiuntivi derivanti dall'articolo 57, punto 1, del CIR 1992 non costituisce un elemento idoneo a dissuadere dall'acquisto di servizi presso beneficiari stabiliti all'estero?*

3. *Considerato che il succitato obbligo "amministrativo" non si estende agli impegni assunti nei confronti di prestatori di servizi stabiliti in Belgio, la limitazione di questa tolleranza amministrativa ai beneficiari stabiliti in Belgio non è contraria alla libera circolazione europea dei servizi?*

4. *Posto che l'armonizzazione del diritto contabile e della disciplina dell'IVA è raggiunta a livello europeo, la limitazione della tolleranza amministrativa ai beneficiari stabiliti in Belgio è giustificabile dal punto di vista del diritto europeo?*

5. *La limitazione della tolleranza amministrativa è sostenibile nei casi in cui il beneficiario stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea è obbligato a tenere scritture contabili, a emettere una fattura conforme alle disposizioni in*

<sup>8</sup> (omissis)

*materia di IVA e a menzionare la maggior parte dei servizi in un rendiconto delle operazioni intracomunitarie? [Or. 9]*

6. *Tale differenza di trattamento è sostenibile alla luce della libera circolazione dei servizi e della direttiva [2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale]?*

7. *Quali misure intendete adottare per abolire detta restrizione alla libera circolazione dei servizi?»*

il Ministro delle Finanze rispondeva nei seguenti termini:

*«1. Vista l'importanza della predisposizione dei documenti giustificativi 281.50 nel quadro dello scambio di informazioni sulla base delle convenzioni contro la doppia imposizione e nel quadro della lotta contro le frodi fiscali internazionali, mi richiamo a [quanto] (omissis) prescritto al punto 5 della circolare amministrativa (omissis), vale a dire che i contribuenti che versano commissioni, provvigioni, compensi, ecc. a soggetti non residenti privi di uno stabilimento in Belgio, devono in linea di principio indicarne sempre l'importo in singoli documenti giustificativi 281.50 e in un prospetto riepilogativo 325.50.*

*2. Le disposizioni di cui all'articolo 57 del codice delle imposte sui redditi 1992 esistono già da molto tempo e, ad oggi, non sono state sollevate al riguardo contestazioni in merito agli oneri amministrativi aggiuntivi.*

*Da 3 a 7. L'amministrazione a me facente capo sta attualmente valutando in che misura la tolleranza amministrativa debba essere riesaminata nel quadro di un possibile ostacolo alla libera circolazione dei servizi e alla direttiva europea sullo scambio di informazioni<sup>9</sup>».*

#### **Questione pregiudiziale sottoposta alla Corte di giustizia dell'Unione europea**

- 13 Le somme versate dalla S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE» alla S.A.R.L. «LAD» non hanno portato alla predisposizione di singoli documenti giustificativi e di prospetti riepilogativi, cosicché il succitato articolo 219 del C.I.R. 1992 è, in linea di principio, applicabile.
- 14 Conformemente alla tolleranza amministrativa come sopra illustrata, è tuttavia pacifico che, se la S.A.R.L. «LAD» fosse stata una società residente o avesse disposto di uno stabilimento in Belgio comportante il suo [Or. 10] assoggettamento alla normativa belga in materia di contabilità, il pagamento delle sue fatture da parte della S.C.R.L. «PHARMACIE POPULAIRE - LA SAUVEGARDE» non avrebbe comportato in capo a quest'ultima alcun obbligo di predisporre i singoli documenti giustificativi e i prospetti riepilogativi necessari

<sup>9</sup> (omissis)



per evitare l'applicazione del separato prelievo di cui all'articolo 219 del C.I.R. 1992.

- 15 L'articolo 56 TFUE stabilisce che le restrizioni alla libera prestazione dei servizi all'interno dell'Unione sono vietate nei confronti dei cittadini degli Stati membri stabiliti in uno Stato membro che non sia quello del destinatario della prestazione.
- 16 Così, conformemente alla giurisprudenza della Corte di giustizia, l'articolo 56 TFUE impone l'eliminazione di ogni restrizione alla libera prestazione di servizi imposta per il fatto che il prestatore è stabilito in uno Stato membro diverso da quello in cui è fornita la prestazione <sup>10</sup>.
- 17 Costituiscono restrizioni alla libera prestazione di servizi le misure nazionali che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di tale libertà <sup>11</sup>.
- 18 Inoltre, secondo una giurisprudenza costante, l'articolo 56 TFUE conferisce diritti non soltanto al prestatore di servizi stesso, ma anche al destinatario degli stessi <sup>12</sup>.
- 19 Orbene, nel caso di specie risulta che il combinato disposto dell'articolo 219 del C.I.R. 1992 e della tolleranza sopra ricordata comporti, a carico dei destinatari dei servizi forniti da società non residenti, l'obbligo di predisporre singoli documenti giustificativi e un prospetto riepilogativo al fine di evitare l'applicazione del prelievo previsto dalla disposizione succitata e implichi un onere amministrativo aggiuntivo a loro carico che non grava sui destinatari degli stessi servizi se erogati da un prestatore residente soggetto alla normativa in materia di contabilità e di bilanci annuali delle imprese.

Di conseguenza, un obbligo siffatto potrebbe rendere i servizi transfrontalieri meno attraenti per i loro destinatari rispetto ai servizi forniti da prestatori di servizi residenti e dissuadere [Or. 11] così detti destinatari dal rivolgersi a prestatori di servizi residenti in altri Stati membri <sup>13</sup>.

Questa situazione potrebbe essere così qualificata come una restrizione alla libera prestazione dei servizi, vietata in linea di principio dall'articolo 56 TFUE, dato

<sup>10</sup> V. sentenze del 4 dicembre 1986, Commissione/Germania, 205/84, EU:C:1986:463, punto 25; del 26 febbraio 1991, Commissione/Italia, C-180/89, EU:C:1991:78, punto 15; del 3 ottobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punto 31, e del 18 ottobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punto 21.

<sup>11</sup> V. sentenza del 18 ottobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punto 22 e giurisprudenza citata.

<sup>12</sup> V., segnatamente, sentenze del 31 gennaio 1984, Luisi e Carbone, 286/82 e 26/83, EU:C:1984:35, punto 10; del 3 ottobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punto 32, e del 18 ottobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punto 23.

<sup>13</sup> V., in tal senso, sentenze del 3 ottobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punto 33; del 9 novembre 2006, Commissione/Belgio, C-433/04, EU:C:2006:702, punti da 30 a 32, e del 18 ottobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punto 28.

che, secondo una giurisprudenza costante della Corte di giustizia, anche una limitazione di debole portata o di importanza minore di una libertà fondamentale è vietata dal Trattato <sup>14</sup>.

- 20 Al fine di stabilire se vi sia una restrizione alla libera prestazione dei servizi e, se del caso, se detta restrizione possa essere giustificata per una ragione di interesse generale, occorre sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea, in applicazione dell'articolo 267 TFUE, la questione pregiudiziale di cui al dispositivo della presente decisione vertente sull'interpretazione dell'articolo 56 del Trattato.

### PER QUESTI MOTIVI

(omissis)

(omissis), sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale:

Se l'articolo 56 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea 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 tributaria documenti giustificativi e prospetti riepilogativi relativi a dette spese mentre, ove si avvalgono dei servizi di società residenti, esse non sono soggette a un obbligo siffatto al fine di evitare la fissazione di detto prelievo. **[Or. 12]**

[firme]

(omissis)

<sup>14</sup> Sentenze del 15 febbraio 2000, Commissione/Francia, C-34/98, EU:C:2000:84, punto 49; del 18 ottobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punto 30, e del 19 giugno 2014, Strojírny Prostějov e ACO Industries Tábor, C-53/13 e C-80/13, EU:C:2014:2011, punto 42.