

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

11 dicembre 2014

«Inadempimento di uno Stato – Articoli 56 TFUE e 36 dell’Accordo SEE – Servizi offerti in Spagna da fondi pensione e da compagnie di assicurazioni stabiliti in un altro Stato membro – Piani pensionistici professionali – Obbligo di designare un rappresentante fiscale residente in Spagna – Carattere restrittivo – Giustificazione – Efficacia dei controlli fiscali e lotta contro l’elusione fiscale – Proporzionalità»

Nella causa C-678/11,

avente ad oggetto un ricorso per inadempimento, ai sensi dell’articolo 258 TFUE, proposto il 22 dicembre 2011,

Commissione europea, rappresentata da F. Jimeno Fernández e W. Roels, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Regno di Spagna, rappresentato da A. Rubio González, in qualità di agente,

convenuto,

sostenuto da:

Repubblica francese, rappresentata da G. de Bergues, D. Colas e J.-S. Pilczer, in qualità di agenti,

interveniente,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, C. Vajda (relatore), A. Rosas, E. Juhász e D. Šváby, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Ferreira, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 12 giugno 2014,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con il suo ricorso, la Commissione europea chiede alla Corte di dichiarare che il Regno di Spagna, approvando e mantenendo in vigore le disposizioni di cui all'articolo 46, lettera c), del regio decreto legislativo 1/2002, con il quale si approva il testo consolidato della legge che disciplina i piani e i fondi pensione (Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones), del 29 novembre 2002 (BOE n. 298, del 13 dicembre 2002, pag. 43361; in prosieguo: la «legge che disciplina i piani e i fondi pensione»), all'articolo 86 del regio decreto legislativo 6/2004, con il quale si approva il testo consolidato della legge sull'organizzazione e sul controllo delle assicurazioni private (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados), del 29 ottobre 2004 (BOE n. 267, del 5 novembre 2004, pag. 36602; in prosieguo: la «legge sull'organizzazione e sul controllo delle assicurazioni private»), all'articolo 10 del regio decreto legislativo 5/2004, con il quale si approva il testo consolidato della legge sull'imposta sui redditi dei non residenti (Real Decreto Legislativo 5/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre la renta de los no residentes), del 5 marzo 2004 (BOE n. 62, del 12 marzo 2004, pag. 11176), come modificato dalla legge 36/2006 recante misure per la prevenzione dell'evasione fiscale (Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal), del 29 novembre 2006 (BOE n. 286, del 30 novembre 2006, pag. 42087; in prosieguo: la «legge sull'imposta sui redditi dei non residenti»), e all'articolo 47 della legge generale in materia tributaria 58/2003 (Ley 58/2003, General Tributaria), del 17 dicembre 2003 (BOE n. 302, del 18 dicembre 2003, pag. 44987; in prosieguo: la «legge generale in materia tributaria»), in forza delle quali i fondi pensione stabiliti in Stati membri diversi dal Regno di Spagna e che offrono piani pensionistici professionali in tale Stato membro nonché le compagnie di assicurazioni che operano in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi, in particolare, sono tenuti a nominare un rappresentante fiscale residente in tale Stato membro, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'articolo 56 TFUE e dell'articolo 36 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo, del 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l'«Accordo SEE»).

Il contesto normativo spagnolo

- 2 L'articolo 47 della legge generale in materia tributaria dispone quanto segue:

«Ai fini dei rapporti con l'amministrazione tributaria, i soggetti passivi non residenti in Spagna devono designare un rappresentante stabilito nel territorio spagnolo, qualora operino in tale territorio tramite uno stabilimento permanente, qualora sia previsto espressamente dalla normativa tributaria o qualora sia richiesto dall'amministrazione tributaria a motivo delle caratteristiche dell'operazione o dell'attività realizzata, ovvero dell'entità dei redditi percepiti.

Tale designazione deve essere notificata all'amministrazione tributaria nei termini previsti dalla normativa tributaria».

3 L'articolo 46 della legge che disciplina i piani e i fondi pensione prevede quanto segue:

«I fondi pensione stabiliti in altri Stati membri che intendano realizzare in Spagna piani pensionistici professionali soggetti al diritto spagnolo sono tenuti a designare un rappresentante, ossia una persona fisica residente abitualmente in Spagna o una persona giuridica stabilita in Spagna, con le seguenti facoltà:

(...)

- c) rappresentare il fondo pensione ai fini degli obblighi tributari ad esso incombenti per le attività realizzate nel territorio spagnolo. Il rappresentante deve adempiere gli obblighi di effettuare la ritenuta o il versamento a titolo d'acconto dell'imposta e di trasferire l'importo all'Erario per i piani soggetti al diritto spagnolo, alle condizioni previste dalla normativa sull'imposta sul reddito delle persone fisiche, nonché gli obblighi di informazione all'amministrazione tributaria previsti dalla normativa spagnola applicabile ai gestori di fondi pensione.

(...)».

4 Ai sensi dell'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'organizzazione e sul controllo delle assicurazioni private:

«Le compagnie di assicurazioni stabilite in un altro Stato membro dello Spazio economico europeo che intendano operare in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi sono tenute a designare un rappresentante con residenza fiscale in Spagna ai fini degli obblighi tributari di cui alla presente legge per le attività realizzate nel territorio spagnolo.

Tale rappresentante deve adempiere, in nome della compagnia di assicurazioni operante in regime di libera prestazione dei servizi, oltre gli obblighi di cui all'articolo 82 della presente legge, i seguenti obblighi tributari:

- a) effettuare la ritenuta o il versamento a titolo d'acconto dell'imposta e trasferire l'importo all'Erario per le operazioni realizzate in Spagna alle condizioni previste dalla normativa che disciplina l'imposta sui redditi delle persone fisiche, l'imposta sulle società e l'imposta sui redditi dei non residenti;
- b) informare l'amministrazione tributaria in relazione alle operazioni realizzate in Spagna conformemente alle disposizioni della normativa che disciplina l'imposta sui redditi delle persone fisiche, l'imposta sulle società e l'imposta sui redditi dei non residenti».

5 L'articolo 10, paragrafo 1, della legge sull'imposta sui redditi dei non residenti così recita:

«I contribuenti soggetti a tale imposta sono tenuti a nominare, prima dello scadere del termine per la dichiarazione dei redditi percepiti in Spagna, una persona fisica o giuridica residente in Spagna, affinché li rappresenti dinanzi all'amministrazione tributaria in relazione ai loro obblighi a titolo di tale imposta, qualora operino tramite uno stabilimento permanente, nei casi previsti dall'articolo 24, paragrafo 2, e dall'articolo 38 della presente legge, o qualora

sia richiesto dall'amministrazione tributaria a motivo dell'entità o delle caratteristiche dei redditi percepiti dal contribuente nel territorio spagnolo.

(...».

- 6 L'articolo 99, paragrafo 2, della legge 35/2006 sull'imposta sul reddito delle persone fisiche e che modifica parzialmente le leggi relative alle imposte sulle società, sui redditi dei non residenti e sul patrimonio (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio), del 28 novembre 2006 (BOE n. 285, del 29 novembre 2006, pag. 41734), così prevede:

«Le entità e le persone giuridiche, ivi comprese le entità in regime di distribuzione di redditi, che versino redditi soggetti alla presente imposta, sono tenute ad effettuare una ritenuta e il versamento, a titolo di pagamento in acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dal percettore dei redditi, per l'importo determinato in via regolamentare, e a trasferire tale importo all'Erario, alle condizioni e alle modalità stabilite. Sono soggetti ai medesimi obblighi i contribuenti che esercitino attività economiche, per i redditi da essi corrisposti nell'esercizio di tali attività, nonché le persone fisiche, giuridiche e altre entità non residenti nel territorio spagnolo, ma che operino in esso tramite uno stabilimento permanente, o che non abbiano uno stabilimento permanente, per i redditi da lavoro da esse corrisposti nonché per altri redditi soggetti a ritenuta o a versamento a titolo d'acconto dell'imposta che costituiscono spese deducibili ai fini della realizzazione dei redditi di cui all'articolo 24, paragrafo 2, del testo consolidato della legge sull'imposta sui redditi dei non residenti.

(...)

Il rappresentante designato conformemente al disposto dell'articolo 86, paragrafo 1, del testo consolidato della legge sull'organizzazione e sul controllo delle assicurazioni private, che agisca in nome della compagnia di assicurazioni operante in regime di libera prestazione dei servizi, è tenuto ad effettuare una ritenuta e un versamento a titolo d'acconto dell'imposta per le operazioni realizzate in Spagna.

I fondi pensione stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea che offrono in Spagna regimi pensionistici professionali soggetti al diritto spagnolo sono tenuti, conformemente alle disposizioni della direttiva 2003/41/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 3 giugno 2003, relativa alle attività e alla supervisione degli enti pensionistici aziendali o professionali [(GU L 235, pag. 10)], a designare un rappresentante con residenza fiscale in Spagna che li rappresenti ai fini degli obblighi tributari. Tale rappresentante deve effettuare una ritenuta e un versamento a titolo d'acconto dell'imposta in relazione alle operazioni realizzate in Spagna.

(...».

Il procedimento precontenzioso e la presentazione del ricorso alla Corte

- 7 Con lettere del 4 aprile e del 1° dicembre 2008, la Commissione ha messo in mora il Regno di Spagna, invitandolo a porre rimedio all'incompatibilità con gli articoli 49 CE e 36 dell'Accordo SEE delle disposizioni del diritto spagnolo che obbligano i fondi pensione stabiliti in altri Stati membri e che offrono piani pensionistici professionali in Spagna, le compagnie di assicurazioni che operano in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi nonché talune entità e persone fisiche non residenti a designare un rappresentante fiscale residente in Spagna.
- 8 In seguito alle risposte del Regno di Spagna alle sue lettere di messa in mora, la Commissione ha inviato a tale Stato membro, il 29 gennaio 2010, un parere motivato nel quale manteneva l'analisi provvisoria esposta in tali lettere e gli concedeva un termine di due mesi per adottare le misure necessarie al fine di conformarsi a tale parere.
- 9 Non reputando soddisfacente la risposta del Regno di Spagna a tale parere, la Commissione ha proposto il presente ricorso. Essa dichiara di aver limitato l'oggetto del ricorso all'obbligo, previsto dal diritto spagnolo, di designare un rappresentante fiscale residente in Spagna, solo per i casi dei fondi pensione stabiliti in altri Stati membri e che offrono piani pensionistici professionali in Spagna nonché delle compagnie di assicurazioni operanti in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi.
- 10 Con atto depositato il 15 marzo 2012, il Regno di Spagna ha sollevato un'eccezione di irricevibilità ai sensi dell'articolo 91, paragrafo 1, primo comma, del regolamento di procedura della Corte, nella versione in vigore alla data di presentazione del ricorso. Il 2 ottobre 2012 la Corte ha deciso di riunire l'eccezione di irricevibilità al merito, in applicazione del paragrafo 4 del medesimo articolo.
- 11 Con ordinanza del presidente della Corte del 9 maggio 2012, è stato ammesso l'intervento della Repubblica francese a sostegno delle conclusioni del Regno di Spagna.

Sul ricorso

Sulla ricevibilità

Argomenti delle parti

- 12 Il Regno di Spagna deduce tre argomenti a sostegno dell'eccezione di irricevibilità. In primo luogo, esso fa valere che, utilizzando l'espressione «in particolare» nella conclusione del ricorso, la Commissione non ha limitato l'oggetto del medesimo in modo completo e preciso. In secondo luogo, tale Stato membro ritiene che la Commissione abbia erroneamente invocato, a sostegno del suo ricorso, due disposizioni di diritto spagnolo, ossia l'articolo 10 della legge sull'imposta sui redditi dei non residenti e l'articolo 47 della legge generale in materia tributaria. Il Regno di Spagna sostiene che la prima disposizione non ha alcun rapporto con le situazioni a cui si riferisce il ricorso della Commissione e che la seconda si limita a fissare i principi e le disposizioni generali del sistema tributario spagnolo e non contempla i casi specifici nei quali si deve nominare un rappresentante fiscale. In terzo luogo, il Regno di Spagna censura la Commissione per non aver chiaramente precisato se

uno Stato membro non possa in alcun caso imporre a un non residente l'obbligo di nominare un siffatto rappresentante, o se vi siano talune eccezioni a tale regola per giustificati motivi.

- 13 La Commissione respinge gli argomenti addotti dal Regno di Spagna a sostegno dell'eccezione di irricevibilità.

Giudizio della Corte

- 14 Dall'articolo 38, paragrafo 1, lettera c), del regolamento di procedura, nella sua versione in vigore alla data di proposizione del ricorso, e dalla giurisprudenza relativa a tale disposizione risulta che ogni ricorso deve indicare l'oggetto della controversia nonché l'esposizione sommaria dei motivi, e che tale indicazione dev'essere sufficientemente chiara e precisa per consentire alla parte convenuta di preparare la sua difesa e alla Corte di esercitare il suo controllo. Ne discende che gli elementi essenziali di fatto e di diritto sui quali si fonda un ricorso devono emergere in modo coerente e comprensibile dal testo del ricorso stesso e che le conclusioni di quest'ultimo devono essere formulate in modo inequivocabile al fine di evitare che la Corte statuisca *ultra petita* oppure ometta di pronunciarsi su una censura (v. sentenza Commissione/Spagna, C-360/11, EU:C:2013:17, punto 26 e giurisprudenza *ivi citata*).
- 15 Nel caso di specie, il ricorso della Commissione soddisfa tali requisiti.
- 16 Infatti, nonostante l'utilizzo dell'espressione «in particolare» nei capi della domanda, sia da questi ultimi sia dalle censure esposte nell'atto introduttivo si evince inequivocabilmente che il ricorso della Commissione verte sull'obbligo previsto dal diritto spagnolo di designare un rappresentante fiscale residente in Spagna in due casi specifici, ossia per i fondi pensione stabiliti in altri Stati membri che offrono piani pensionistici professionali in Spagna e per le compagnie di assicurazioni stabilite in altri Stati membri che operano in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi. Peraltro, dalle memorie depositate dallo Stato membro convenuto risulta che il ricorso è stato formulato in maniera sufficientemente chiara e precisa, dal momento che esso ha concentrato la difesa su tali due casi specifici.
- 17 Pertanto, si deve respingere il primo argomento invocato dal Regno di Spagna a sostegno dell'eccezione di irricevibilità.
- 18 Inoltre, poiché il ricorso riguarda solo tali due casi specifici, non si può addebitare alla Commissione di non aver chiaramente preso posizione sul carattere eventualmente legittimo, alla luce del diritto dell'Unione, di un obbligo per un non residente di designare un rappresentante fiscale residente in Spagna in altre circostanze. Pertanto, il terzo argomento addotto da tale Stato membro deve parimenti essere respinto.
- 19 Per quanto riguarda il secondo argomento invocato dal Regno di Spagna nell'ambito dell'eccezione di irricevibilità, è a giusto titolo che la Commissione rileva che, poiché il suo atto introduttivo ha chiaramente definito l'oggetto del ricorso, l'eventuale irrilevanza di talune disposizioni del diritto nazionale menzionate da tale istituzione non comporta l'irricevibilità dello stesso. Ciò vale, a maggior ragione, in quanto, sollevando l'eccezione di irricevibilità, tale Stato membro ammette la rilevanza, ai fini di detto ricorso, di due disposizioni di diritto

nazionale menzionate dalla Commissione nel suo atto introduttivo, ossia l'articolo 46, lettera c), della legge che disciplina i piani e i fondi pensione e l'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'organizzazione e sul controllo delle assicurazioni private.

- 20 Ne consegue che l'eccezione di irricevibilità sollevata dal Regno di Spagna deve essere respinta.

Nel merito

Sulla violazione dell'articolo 56 TFUE

– Argomenti delle parti

- 21 La Commissione rileva che l'obbligo, per i fondi pensione stabiliti in Stati membri diversi dal Regno di Spagna e che offrono piani pensionistici professionali in tale Stato membro nonché per le compagnie di assicurazioni operanti in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi, di designare un rappresentante fiscale residente in tale Stato membro costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi. Da un lato, tale obbligo implicherebbe un onere supplementare per tali fondi pensione e dette compagnie di assicurazioni. Dall'altro lato, esso ostacolerebbe la libera prestazione dei servizi per le persone e le imprese stabilite in Stati membri diversi dal Regno di Spagna e che desiderino offrire servizi di rappresentanza fiscale a entità o a persone fisiche operanti in Spagna.
- 22 Né il Regno di Spagna né la Repubblica francese, in quanto parte interveniente, contestano il carattere restrittivo delle misure in esame.
- 23 Il Regno di Spagna ritiene che l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale residente in Spagna sia giustificato dalla necessità di un controllo fiscale efficace e dalla lotta contro l'evasione fiscale. Esso sostiene, inoltre, che le misure in esame non eccedono quanto necessario al perseguimento di tali obiettivi di interesse generale.
- 24 A tale riguardo, il Regno di Spagna afferma che, per quanto riguarda i contribuenti non residenti, l'intensità dei controlli e il grado di effettività delle azioni di lotta contro l'evasione fiscale sono sensibilmente maggiori quando è disponibile un interlocutore immediato, quale un rappresentante fiscale. Per contro, detti obiettivi non sarebbero perseguiti in maniera efficace ricorrendo all'assistenza reciproca delle autorità di differenti Stati membri ai fini dello scambio di informazioni e del recupero di crediti, come prevista dalla 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 L 336, pag. 15), come modificata dalla direttiva 2006/98/CE del Consiglio, del 20 novembre 2006 (GU L 363, pag. 129; in prosieguo: la «direttiva 77/799»), e dalla direttiva 2008/55/CE del Consiglio, del 26 maggio 2008, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure (GU L 150, pag. 28).
- 25 Lo Stato membro convenuto ritiene che l'inefficacia del sistema istituito da tali direttive sia dimostrata dal fatto che esse sono state abrogate nell'ambito di una riforma degli strumenti di cooperazione amministrativa e di assistenza al recupero dei crediti. Inoltre, tale Stato

membro evoca, con il sostegno di dati, il basso tasso di recupero di crediti in seguito, in primo luogo, a otto richieste presentate alle autorità del Regno Unito nel 2011 e, in secondo luogo, a richieste inoltrate ad altri Stati membri tra il 2005 e il 2009.

- 26 Secondo il Regno di Spagna, poiché talune informazioni richieste dall'amministrazione tributaria spagnola sotto forma di dichiarazione sono di carattere generale e non sono necessariamente né esclusivamente destinate alla determinazione dell'imposta, le informazioni contenute in tali dichiarazioni non rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva 77/799. Di conseguenza, l'applicazione efficace delle imposte richiederebbe la previa individuazione di una persona con la quale l'amministrazione tributaria spagnola sia in contatto nel corso dei diversi procedimenti.
- 27 Per quanto riguarda il pagamento dell'imposta dovuta sui redditi relativi a piani pensionistici professionali, il Regno di Spagna indica che, per i fondi pensione stabiliti in Stati membri diversi dal Regno di Spagna che offrono piani pensionistici professionali in Spagna nonché per le compagnie di assicurazioni stabilite in altri Stati membri che operano in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi, la facoltà o l'obbligo per il rappresentante fiscale di effettuare la ritenuta dell'importo dell'imposta e il suo versamento a titolo d'acconto al pubblico Erario, previsti rispettivamente dall'articolo 46, lettera c), della legge che disciplina i piani e i fondi pensione e dall'articolo 86, paragrafo 1, lettera a), della legge sull'organizzazione e sul controllo delle assicurazioni private, riflettono l'obbligo previsto dall'articolo 99, paragrafo 2, della legge 35/2006, del 28 novembre 2006, di effettuare una ritenuta sui redditi da lavoro. Mentre, in forza di quest'ultima disposizione, gli organismi di gestione di fondi pensione stabiliti in Spagna effettuano essi stessi tale ritenuta, la necessità per i fondi pensione e le compagnie di assicurazioni stabiliti in altri Stati membri di nominare un rappresentante fiscale residente in Spagna ai fini, in particolare, di effettuare detta ritenuta sarebbe giustificata dalla complessità del calcolo del suo importo. In mancanza di un siffatto obbligo di ritenuta nel caso di tali entità non residenti, queste ultime avrebbero un vantaggio finanziario rispetto alle entità stabilite in Spagna, e ciò lederebbe il principio della parità di trattamento nonché l'efficace funzionamento del mercato interno.
- 28 Peraltro, il Regno di Spagna rileva che il presente procedimento per inadempimento avviato nei suoi confronti lo ha portato a sopprimere, con la legge 2/2011 sull'economia sostenibile (Ley 2/2011 de Economía Sostenible), del 4 marzo 2011 (BOE n. 55, del 5 marzo 2011, pag. 25033), il requisito della residenza in Spagna del rappresentante fiscale previsto all'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'organizzazione e sul controllo delle assicurazioni private, sebbene, secondo tale Stato membro, detto requisito rappresentasse una garanzia migliore dell'assolvimento efficace degli obblighi tributari.
- 29 A sostegno del Regno di Spagna, la Repubblica francese considera che la normativa controversa è giustificata dalla necessità di garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta, riconosciuta dalla Corte come ragione imperativa di interesse generale. Tale normativa sarebbe idonea al perseguimento di detto obiettivo, poiché renderebbe l'imposizione e la riscossione dell'imposta dovuta più semplici e rapide. Essendo i rappresentanti fiscali soggetti al controllo dell'amministrazione tributaria spagnola, quest'ultima potrebbe assicurare la riscossione forzata di tale imposta. Inoltre, la Corte avrebbe riconosciuto, nelle sentenze FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630) e X (C-498/10, EU:C:2012:635), che la procedura della ritenuta alla fonte e il relativo regime di

responsabilità costituiscono un mezzo legittimo e appropriato per garantire la tassazione di una persona stabilita al di fuori dello Stato dell'imposizione.

- 30 Per quanto riguarda la proporzionalità dell'obbligo derivante dalla normativa controversa, la Repubblica francese ritiene che altre possibilità non presentino meno inconvenienti rispetto all'obbligo di designare un rappresentante fiscale residente in Spagna. In primo luogo, un obbligo per i clienti residenti dei fondi pensione e delle società di assicurazioni non residenti in Spagna di pagare essi stessi la ritenuta alla fonte implicherebbe un onere amministrativo supplementare nonché rischi in materia di responsabilità, il che renderebbe i servizi transfrontalieri meno attraenti rispetto a quelli dei prestatori residenti.
- 31 In secondo luogo, dai punti 50 e 51 della sentenza X (EU:C:2012:635) risulterebbe che il prelievo diretto dell'imposta presso il prestatore di servizi non residente comporti un considerevole onere per quest'ultimo, che potrebbe così essere dissuaso dal fornire un servizio nello Stato membro interessato. A tale riguardo, il carico di lavoro dei dipendenti di tale prestatore sarebbe a maggior ragione pesante in quanto essi sarebbero tenuti ad adempiere obblighi tributari derivanti dalla normativa di un altro Stato membro e dovrebbero, a tale titolo, compilare una dichiarazione dei redditi in una lingua straniera.
- 32 Secondo la Repubblica francese, il presente ricorso si distingue da quello sfociato nella sentenza Commissione/Belgio (C-522/04, EU:C:2007:405). In tale sentenza, la presenza di tre motivi considerati cumulativamente avrebbe portato la Corte a dichiarare che l'obbligo di designare un rappresentante fiscale residente nello Stato membro interessato eccede quanto necessario per garantire il pagamento dell'imposta annuale sui contratti assicurativi in questione. La Corte avrebbe, in particolare, rilevato che, in forza del diritto belga, l'assicurato è debitore a titolo personale di tale imposta qualora il contratto in oggetto sia stato sottoscritto presso un assicuratore che non sia stabilito in Belgio. Orbene, tale motivo non ricorrerebbe nel presente ricorso poiché la normativa spagnola prevedrebbe che solo il rappresentante fiscale residente in Spagna sia debitore delle imposte dovute dai fondi pensione non residenti e dalle compagnie di assicurazioni che operano in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi.
- 33 La Commissione, pur ammettendo la legittimità degli obiettivi invocati dal Regno di Spagna al fine di giustificare l'obbligo di designare un rappresentante fiscale residente in Spagna nei casi previsti nel suo ricorso, contesta gli argomenti di tale Stato membro nonché della Repubblica francese secondo i quali detto obbligo è necessario per il perseguimento dei suddetti obiettivi.
- Giudizio della Corte
- 34 In via preliminare, si deve constatare che, riguardo all'oggetto del presente ricorso come enunciato al punto 16 della presente sentenza, è pacifico che, in forza della normativa spagnola di settore, i fondi pensione stabiliti in Stati membri diversi dal Regno di Spagna e che offrono piani pensionistici professionali in tale Stato membro nonché le compagnie di assicurazioni che operano in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi sono tenuti a nominare un rappresentante fiscale residente in Spagna.

- 35 Tuttavia, come risulta dal punto 12 della presente sentenza, il Regno di Spagna contesta la rilevanza di due disposizioni del diritto spagnolo invocate dalla Commissione nel suo atto introduttivo. A tale riguardo, detta istituzione riconosce che l'articolo 10 della legge sull'imposta sui redditi dei non residenti verte sull'obbligo di nominare un rappresentante in circostanze estranee all'oggetto del presente ricorso. Quanto all'articolo 47 della legge generale in materia tributaria, la Commissione, limitandosi a far valere che esso costituisce la regola di base che obbliga i contribuenti non residenti in Spagna a designare un rappresentante residente in tale Stato membro, non dimostra che la modifica o l'abrogazione di tale articolo sia necessaria per porre fine all'asserito inadempimento.
- 36 In tali circostanze, solamente l'articolo 46, lettera c), della legge che disciplina i piani e i fondi pensione e l'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'organizzazione e sul controllo delle assicurazioni private, dei quali peraltro lo Stato membro convenuto ammette la rilevanza, possono essere presi in considerazione ai fini del presente ricorso.
- 37 Si deve rilevare che le prestazioni offerte da fondi pensione e da compagnie di assicurazioni in materia di piani pensionistici professionali costituiscono servizi ai sensi dell'articolo 57 TFUE. Infatti, tali servizi ricomprendono prestazioni fornite, di regola, a fronte di una remunerazione, la cui caratteristica essenziale risiede nel fatto di costituire il corrispettivo economico delle prestazioni medesime (v., per analogia, sentenza Commissione/Belgio, C-296/12, EU:C:2014:24, punto 28).
- 38 Si deve, parimenti, sottolineare che, nell'ottica di un mercato unico ed ai fini della realizzazione degli obiettivi del medesimo, l'articolo 56 TFUE osta all'applicazione di qualsivoglia normativa nazionale che produca l'effetto di rendere la prestazione di servizi, ai sensi dell'articolo 57 TFUE, tra gli Stati membri più difficile rispetto alla prestazione di servizi puramente interna ad uno Stato membro (v. sentenza Commissione/Belgio, EU:C:2014:24, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 Inoltre, secondo una giurisprudenza costante della Corte, l'articolo 56 TFUE osta in particolare a qualsivoglia normativa di uno Stato membro tale da vietare o da ostacolare maggiormente le attività di un prestatore stabilito in un altro Stato membro ove fornisce legittimamente servizi analoghi (v., in tal senso, sentenza Commissione/Belgio, EU:C:2007:405, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 Nel caso di specie, il Regno di Spagna non contesta il fatto che la normativa nazionale in esame costituisca una restrizione alla libera prestazione dei servizi, contraria, in linea di principio, all'articolo 56 TFUE.
- 41 Infatti, come la Commissione rileva a giusto titolo, l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale in Spagna può comportare costi supplementari per i fondi pensione stabiliti in Stati membri diversi dal Regno di Spagna e che offrono piani pensionistici professionali in tale Stato membro nonché per le compagnie di assicurazioni operanti in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi. Di conseguenza, esso rende la prestazione di servizi da parte di tali entità a persone residenti in Spagna più difficile e meno attraente rispetto alla prestazione di servizi analoghi alle medesime persone da parte di entità stabilite in Spagna, non soggette a detto obbligo. Inoltre, il fatto che tale rappresentante debba risiedere in

Spagna osta alla libera prestazione dei servizi per le persone e le imprese stabilite in Stati membri diversi dal Regno di Spagna e che desiderino offrire servizi di rappresentanza fiscale a entità o a persone fisiche operanti in Spagna.

- 42 Risulta, tuttavia, da consolidata giurisprudenza della Corte che i provvedimenti nazionali in grado di ostacolare o rendere meno attraente l'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato FUE possono nondimeno essere giustificati qualora perseguano un obiettivo di interesse generale, siano adeguati a garantire la realizzazione dello stesso e non eccedano quanto è necessario per raggiungerlo (v., in particolare, sentenza van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).
- 43 Spetta alle autorità nazionali, laddove adottino una misura derogatoria ad un principio sancito dal diritto dell'Unione, provare, caso per caso, che tale condizione sia soddisfatta. Le giustificazioni che possono essere addotte da uno Stato membro devono essere corredate di un'analisi dell'idoneità e della proporzionalità del provvedimento adottato dallo Stato medesimo, nonché di precisi elementi che consentano di avvalorarne il ragionamento (v. sentenza Commissione/Belgio, EU:C:2014:24, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).
- 44 Il Regno di Spagna invoca, a giustificazione degli effetti restrittivi identificati al punto 41 della presente sentenza, la necessità di un controllo fiscale efficace nonché la lotta contro l'evasione fiscale.
- 45 A tale riguardo, la Corte ha, a più riprese, affermato che la lotta contro l'elusione fiscale e l'efficacia dei controlli fiscali possono essere invocate per giustificare restrizioni all'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato (v. sentenza Strojírny Prostějov e ACO Industries Tábor, C-53/13 e C-80/13, EU:C:2014:2011, punto 55 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 46 Parimenti, la necessità di garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta, invocata dalla Repubblica francese nella sua memoria d'intervento, costituisce una ragione imperativa di interesse generale tale da giustificare una restrizione alla libera prestazione dei servizi (v. sentenza X, EU:C:2012:635, punto 39).
- 47 In tal senso, si deve constatare che gli obblighi di informazione nonché di ritenuta e di pagamento delle somme dovute al pubblico Erario che i rappresentanti fiscali di cui alla normativa controversa devono adempiere per i fondi pensione e le compagnie di assicurazioni stabiliti in Stati membri diversi dal Regno di Spagna costituiscono uno strumento idoneo a garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta dovuta sui redditi corrisposti dai piani pensionistici professionali.
- 48 Per quanto riguarda la questione se tale normativa ecceda quanto necessario al perseguimento di tali obiettivi, il Regno di Spagna, sostenuto dalla Repubblica francese, adduce una serie di argomenti fondati sugli obblighi e sulle responsabilità incombenti sui rappresentanti fiscali previsti dalla medesima normativa.
- 49 Orbene, in primo luogo, in relazione all'ottenimento di informazioni relative all'imposta dovuta e alla sua riscossione, ai fini di un controllo fiscale efficace e della lotta contro

l'evasione fiscale, si deve ricordare, da un lato, che l'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 77/799 prevede lo scambio, tra le autorità degli Stati membri, di ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione, in particolare, delle imposte sul reddito (v., per analogia, sentenza Commissione/Belgio, EU:C:2007:405, punto 52).

- 50 Dall'altro lato, per quanto riguarda la riscossione, in particolare, delle imposte sul reddito, la Corte ha già dichiarato che i meccanismi di cooperazione esistenti tra le autorità degli Stati membri a livello dell'Unione, quali quelli previsti dalla direttiva 2008/55, sono sufficienti per consentire allo Stato membro interessato di operare la riscossione dell'imposta dovuta in un altro Stato membro (v., in tal senso, sentenza Commissione/Spagna, C-269/09, EU:C:2012:439, punto 68 e giurisprudenza ivi citata).
- 51 Gli argomenti e le prove addotti dal Regno di Spagna al fine di dimostrare l'inefficacia dei meccanismi istituiti dalle direttive 77/799 e 2008/55 e, pertanto, la necessità di nominare un rappresentante fiscale per assicurare la trasmissione di informazioni e la riscossione dell'imposta dovuta non possono essere accolti. Da un lato, il fatto che dette direttive siano state abrogate e sostituite da nuove direttive non costituisce di per sé la prova che i meccanismi da esse istituiti non fossero efficaci per quanto riguarda la trasmissione di informazioni e la riscossione di somme dovute a titolo di imposte sui redditi provenienti da piani pensionistici professionali gestiti da entità stabilite in Stati membri diversi dal Regno di Spagna. Dall'altro lato, è pacifico che le statistiche allegate al controricorso relative ai tassi di recupero di crediti non si riferiscono a richieste di riscossione di imposte in tale ambito. Come ha rilevato la Commissione durante l'udienza, il valore probatorio di tali statistiche è ulteriormente indebolito dalla mancanza di qualsiasi indicazione del fatto che le richieste inevase siano state validamente presentate o non siano state successivamente ritirate. Dette statistiche non costituiscono quindi un elemento rilevante e preciso che consenta di circostanziare gli argomenti addotti dal Regno di Spagna nel caso di specie.
- 52 In secondo luogo, il Regno di Spagna si riferisce agli obblighi incombenti sui rappresentanti fiscali, conformemente alla normativa nazionale controversa, e relativi alla trasmissione di informazioni che, a suo avviso, non rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva 77/799 nonché alla ritenuta e al versamento a titolo d'acconto al pubblico Erario dell'importo dell'imposta da pagare.
- 53 A tale riguardo si deve innanzitutto rilevare che, contrariamente a quanto tale Stato membro lascia intendere nelle sue memorie, il ricorso della Commissione ha ad oggetto non già l'obbligo di ritenuta in quanto tale, bensì l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale ai fini, in particolare, di effettuare detta ritenuta. Tale istituzione non chiede quindi la soppressione della procedura della ritenuta in relazione ai redditi provenienti dai piani pensionistici professionali gestiti da entità stabilite in uno Stato membro diverso dal Regno di Spagna. Parimenti, il fatto che la Corte abbia, segnatamente nella sentenza X (EU:C:2012:635), dichiarato che la procedura della ritenuta alla fonte costituisce un mezzo legittimo e appropriato per garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta dovuta è privo di rilevanza ai fini del presente ricorso.
- 54 Per quanto riguarda gli obblighi menzionati al punto 52 della presente sentenza, la Corte ha dichiarato, ai punti da 53 a 55 della sentenza Commissione/Belgio (EU:C:2007:405), che, in relazione al pagamento di un'imposta annuale sui contratti assicurativi sottoscritti presso un

assicuratore che non sia stabilito in Belgio, dal fatto che l'assicurato è debitore a titolo personale di tale imposta, in forza del diritto nazionale, deriva che tale diritto contiene misure idonee a conseguire l'obiettivo di garantire il pagamento di detta imposta, meno lesive della libera prestazione dei servizi rispetto all'obbligo di designare un rappresentante responsabile residente in Belgio.

- 55 Orbene, sebbene non risulti dalle memorie sottoposte alla Corte nel presente ricorso che, in Spagna, il beneficiario residente delle prestazioni di piani pensionistici professionali gestiti da entità non residenti sia debitore a titolo personale dell'imposta dovuta su tali prestazioni, tuttavia, contrariamente a quanto afferma il Regno di Spagna, sostenuto dalla Repubblica francese, i principi elaborati nella suddetta sentenza sono trasponibili a tale ricorso.
- 56 Infatti, il Regno di Spagna non ha dimostrato, in maniera da soddisfare i requisiti ricordati al punto 43 della presente sentenza, che gli obblighi di informazione nonché di ritenuta e di versamento a titolo d'acconto dell'imposta non possano essere adempiuti, nelle circostanze controverse, con strumenti meno lesivi dell'articolo 56 TFUE rispetto alla nomina di un rappresentante fiscale residente in Spagna. In particolare, lo Stato membro convenuto non presenta argomenti atti a confutare l'affermazione della Commissione secondo la quale tali obblighi potrebbero essere adempiuti dagli stessi fondi pensione e compagnie di assicurazioni non residenti, allo stesso modo dei fondi pensione e delle compagnie di assicurazioni stabiliti in Spagna, senza che dette entità non residenti debbano sostenere i costi necessari alla designazione di un rappresentante fiscale residente in Spagna.
- 57 Per quanto riguarda l'argomento addotto a tale riguardo e fondato sul punto 50 della sentenza X (EU:C:2012:635), secondo cui un obbligo di ritenuta implicherebbe un considerevole onere per i fondi pensione e le compagnie di assicurazioni non residenti in Spagna che potrebbe dissuaderli dal fornire servizi in Spagna, non si può certamente escludere che, in alcuni casi, i costi che dette entità dovrebbero sopportare, se esercitassero esse stesse i compiti che sono obbligate ad affidare al proprio rappresentante fiscale, possano eguagliare, o addirittura superare, i costi necessari per designare tale rappresentante.
- 58 Tuttavia, come rileva la Commissione, una normativa nazionale che conceda, ai fondi pensione stabiliti in Stati membri diversi dal Regno di Spagna e che offrono piani pensionistici professionali in tale Stato membro nonché alle compagnie di assicurazioni che operano in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi, la scelta di nominare un rappresentante fiscale o di svolgere essi stessi tali compiti, secondo la soluzione che essi ritengano essere la più vantaggiosa dal punto di vista economico, sarebbe meno lesiva della libera prestazione dei servizi rispetto all'obbligo generale di designazione di un siffatto rappresentante imposto dalla normativa nazionale in esame (v., per analogia, sentenze Commissione/Portogallo, C-267/09, EU:C:2011:273, punto 47, e National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punti da 69 a 73).
- 59 Peraltro, per quanto riguarda la giustificazione del requisito della residenza in Spagna del rappresentante fiscale di cui trattasi, il Regno di Spagna si limita a constatare, da un lato, che tale requisito è stato soppresso da una modifica apportata nel 2011 all'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'organizzazione e sul controllo delle assicurazioni private e,

dall'altro, che tale requisito costituisce una migliore garanzia dell'efficace adempimento degli obblighi tributari in oggetto.

- 60 A tale riguardo, si deve ricordare che l'esistenza di un inadempimento dev'essere valutata in relazione alla situazione dello Stato membro quale si presentava alla scadenza del termine stabilito nel parere motivato e che i mutamenti successivi non possono essere presi in considerazione dalla Corte (v. sentenza Commissione/Belgio, C-421/12, EU:C:2014:2064, punto 45 e giurisprudenza ivi citata).
- 61 Inoltre, la semplice affermazione che il requisito della residenza costituisce una migliore garanzia dell'adempimento in modo efficace degli obblighi di natura tributaria incombenti sul rappresentante fiscale è irrilevante. Certamente, il controllo su un siffatto rappresentante da parte delle autorità tributarie di uno Stato membro può risultare più difficile qualora questi sia stabilito in un altro Stato membro. Tuttavia, dalla giurisprudenza della Corte discende che le difficoltà amministrative non costituiscono, di per sé, un motivo atto a giustificare un ostacolo a una libertà fondamentale garantita dal diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenze Commissione/Francia, C-334/02, EU:C:2004:129, punto 29; Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punto 54, nonché van Caster, EU:C:2014:2269, punto 56).
- 62 Ne deriva che la normativa controversa eccede quanto necessario al perseguimento degli obiettivi menzionati ai punti 44 e 46 della presente sentenza.
- 63 In considerazione di quanto precede, si deve dichiarare che il Regno di Spagna, avendo adottato le disposizioni di cui all'articolo 46, lettera c), della legge che disciplina i piani e i fondi pensione e all'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'organizzazione e sul controllo delle assicurazioni private, in forza delle quali i fondi pensione stabiliti in Stati membri diversi dal Regno di Spagna e che offrono piani pensionistici professionali in tale Stato membro nonché le compagnie di assicurazioni che operano in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi sono tenuti a nominare un rappresentante fiscale residente in tale Stato membro, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'articolo 56 TFUE.

Sulla violazione dell'articolo 36 dell'Accordo SEE

– Argomenti delle parti

- 64 Il Regno di Spagna, sostenuto dalla Repubblica francese, ritiene che il motivo principale invocato dalla Commissione per considerare che la normativa spagnola in esame è sproporzionata sia l'esistenza di meccanismi di assistenza reciproca in materia fiscale tra gli Stati membri, in forza delle direttive 77/799 e 2008/55. Essi rilevano che il quadro di cooperazione tra gli Stati membri istituito da tali direttive non esiste tra questi ultimi e le autorità competenti di uno Stato terzo, qualora quest'ultimo non abbia assunto alcun impegno di assistenza reciproca. In mancanza di un siffatto impegno, si dovrebbe concludere che l'obbligo di designare un rappresentante fiscale non eccede quanto necessario a garantire la riscossione efficace dell'imposta dovuta.
- 65 La Commissione ammette che, per quanto riguarda lo Spazio economico europeo e in mancanza di un trattato bilaterale con la Repubblica d'Islanda, il Principato del Liechtenstein

o il Regno di Norvegia sull'assistenza reciproca in materia fiscale, l'obbligo di designare un rappresentante fiscale può essere giustificato a condizione di non eccedere quanto necessario a garantire l'efficacia del controllo fiscale e ai fini della lotta contro l'elusione fiscale.

– Giudizio della Corte

- 66 Si deve rilevare che l'articolo 36 dell'Accordo SEE è analogo all'articolo 56 TFUE. Pertanto, la restrizione alla libera prestazione dei servizi constatata al punto 40 della presente sentenza deve essere considerata, in linea di principio, parimenti contraria a detto articolo 36.
- 67 Si deve constatare che, come risulta dai punti da 49 a 61 della presente sentenza, la suddetta restrizione non può essere considerata come giustificata, per quanto riguarda l'articolo 56 TFUE, dalla necessità di un controllo fiscale efficace, dalla lotta contro l'evasione fiscale o dalla necessità di garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta, in quanto essa eccede quanto necessario al perseguimento di tali obiettivi. Tale conclusione parte dalla premessa secondo la quale esistono meccanismi di cooperazione tra le autorità degli Stati membri a livello dell'Unione sufficienti a consentire al Regno di Spagna il perseguimento di tali obiettivi nel caso di specie.
- 68 Tuttavia, il quadro di cooperazione tra le autorità competenti degli Stati membri istituito, in particolare, dalle direttive 77/799 e 2008/55 non esiste tra tali autorità e quelle di un paese terzo, qualora quest'ultimo non abbia assunto alcun impegno di assistenza reciproca (v. sentenza Commissione/Spagna, EU:C:2012:439, punto 96).
- 69 A tale riguardo, il Regno di Spagna indica espressamente di non aver concluso alcun accordo sullo scambio di informazioni con il Principato del Liechtenstein. La Commissione, dal canto suo, non avendo dedotto l'esistenza di accordi bilaterali vertenti sull'assistenza reciproca in materia fiscale tra lo Stato membro convenuto e gli Stati parti dell'Accordo SEE non membri dell'Unione, non ha dimostrato l'esistenza di meccanismi di scambio di informazioni e di cooperazione sufficienti per consentire al Regno di Spagna l'ottenimento di informazioni relative all'imposta dovuta e alla sua riscossione (v., per analogia, sentenze Commissione/Portogallo, EU:C:2011:273, punto 56, e Commissione/Spagna, EU:C:2012:439, punto 98).
- 70 In tali circostanze, non può ritenersi dimostrato che l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale residente in Spagna ecceda quanto necessario al perseguimento dell'obiettivo diretto a garantire l'efficacia dei controlli fiscali e la lotta contro l'elusione fiscale.
- 71 Di conseguenza, si deve respingere il ricorso della Commissione nella parte in cui è diretto a far dichiarare che il Regno di Spagna è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'articolo 36 dell'Accordo SEE.

Sulle spese

- 72 In virtù dell'articolo 138, paragrafo 3, del regolamento di procedura, se le parti soccombono rispettivamente su uno o più capi, le spese sono compensate. Poiché la Commissione e il Regno di Spagna sono rimasti soccombenti rispettivamente su uno o più capi di domanda, occorre decidere che questi ultimi supporteranno le proprie spese.
- 73 In applicazione dell'articolo 140, paragrafo 1, del medesimo regolamento, secondo il quale gli Stati membri che sono intervenuti nella causa sopportano le proprie spese, la Repubblica francese supporterà le proprie spese.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara e statuisce:

- 1) **Il Regno di Spagna, avendo adottato le disposizioni di cui all'articolo 46, lettera c), del regio decreto legislativo 1/2002, con il quale si approva il testo consolidato della legge che disciplina i piani e i fondi pensione (Real Decreto Legislativo 1/2002, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones), del 29 novembre 2002, e all'articolo 86, paragrafo 1, del regio decreto legislativo 6/2004, con il quale si approva il testo consolidato della legge sull'organizzazione e sul controllo delle assicurazioni private (Real Decreto Legislativo 6/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados), del 29 ottobre 2004, in forza delle quali i fondi pensione stabiliti in Stati membri diversi dal Regno di Spagna e che offrono piani pensionistici professionali in tale Stato membro nonché le compagnie di assicurazioni che operano in Spagna in regime di libera prestazione dei servizi sono tenuti a nominare un rappresentante fiscale residente in tale Stato membro, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'articolo 56 TFUE.**
- 2) **Il ricorso è respinto quanto al resto.**
- 3) **La Commissione europea, il Regno di Spagna e la Repubblica francese sopportano le proprie spese.**

Firme