

La decisione della Corte di Giustizia UE

Spese deducibili e libera prestazione dei servizi

La "libera prestazione dei servizi" all'interno dell'Unione Europea (art. 56 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea - TFUE - ex art. 49 del Trattato istitutivo delle Comunità Europee, d'ora in poi "TCE") può essere limitata solamente per perseguire uno "scopo legittimo" e soltanto attraverso l'applicazione di norme la cui portata e i cui effetti siano "prevedibili" e "proporzionati" al risultato che lo Stato membro intende conseguire. Una norma che lasci all'Amministrazione finanziaria un'eccessiva discrezionalità nel valutare l'operazione posta in essere, oltre a costituire un disincentivo ad effettuare operazioni con soggetti di altri Stati membri, non può considerarsi proporzionata al risultato e, in quanto tale, viola l'art. 56 del TFUE (ex art. 49 TCE).

di Piergiorgio Valente - Presidente del Comitato Tecnico Fiscale dell'ANDAF - Valente Associati GEB Partners

Il caso SIAT: il fatto

La questione ha origine in Belgio quando, nel 1991, la Société d'Investissement pour l'Agriculture Tropicale SA (SIAT), società di diritto belga, costituisce, assieme ad un gruppo nigeriano controllato da una società lussemburghese, una controllata per la coltivazione di palmeti ai fini della produzione dell'olio di palma.

Secondo gli accordi, la società belga fornisce alla controllata servizi e attrezzature, mentre corrisponde alla capogruppo lussemburghese del gruppo nigeriano, una parte degli utili della prima, a titolo di corrispettivi per assistenza commerciale.

All'effettuazione di tali pagamenti, la società belga provvede ad iscrivere a bilancio, quali "oneri deducibili", gli importi corrisposti alla holding lussemburghese.

L'Amministrazione finanziaria belga disconosce la deduzione effettuata, sulla base dell'art. 54 del Code des impôts sur les revenus belga. La norma citata contiene una "presunzione di non deducibilità" dei corrispettivi (per prestazioni o servizi) che siano stati corrisposti a persone/enti esteri non soggetti a imposte o comunque soggetti a imposte notevolmente inferiori a quelle applicabili in Belgio.

La società lussemburghese, disciplinata dalla legge del 31.07.1929 sul regime delle società di partecipazioni finanziarie, beneficia di un regime fiscale più favorevole rispetto a soggetti analoghi in territorio belga.

A seguito della decisione dell'Amministrazione finanziaria sul mancato riconoscimento della deduzione del costo, la società belga ricorre in giudizio, soccombendo, però, in entrambi i gradi di merito.

In ultimo grado, i giudici ritengono opportuno sospendere il procedimento e, mediante la procedura del rinvio pregiudiziale di cui all'art. 267 del TFUE, sottopongono alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (di seguito anche "CGUE") la questione relativa alla compatibilità dell'art. 54 del Code des impôts sur les revenus con l'art. 49 del TCE (ora art. 56 del TFUE), in materia di "libera prestazione dei servizi":

"se l'art. 49 CE, nella sua versione applicabile al caso di specie (...), debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale di uno stato membro secondo la quale i compensi di prestazioni o di servizi non vengono considerati spese professionali deducibili quando sono pagati (...) ad un contribuente residente in un altro Stato membro o a un'impresa estera che, in virtù della legislazione del Paese ove sono stabiliti, non sono ivi assoggettati a un'imposta sul reddito o sono assoggettati (...) a un regime fiscale notevolmente più vantaggioso di quello cui tali redditi sono assoggettati nello Stato membro la cui normativa è in esame, a meno che il contribuente non dimostri che tali compensi corrispondono ad operazioni effettive e veritiere che non oltrepassino i limiti normali, mentre una tale prova non è richiesta per la deduzione dei compensi di prestazioni o di servizi versati ad un contribuente residente in tale Stato membro, neppure se il contribuente non è assoggettato all'imposta sui redditi o è assoggettato a un regime fiscale notevolmente più vantaggioso di quello di diritto comune di tale Stato".

Il contesto normativo belga

In tema di "spese professionali" deducibili, si applica la regola generale stabilita dall'art. 49 del Code des impôts sur les revenus, che ricollega la deducibilità delle stesse alla "necessarietà" e alla dimostrazione dell'"effettività dell'importo versato".

L'art. 53 del Code des impôts sur les revenus prevede poi che non possono considerarsi spese professionali (e quindi non sono deducibili) quelle che "superino in modo irragionevole" le necessità professionali.

La norma "speciale", contenuta nel già citato art. 54 del Code des impôts sur les revenus, disciplina i casi in cui il contribuente abbia ricevuto prestazioni di servizi da contribuenti esteri, residenti in un altro Stato

membro ed assoggettati ad un'imposta sui redditi notevolmente più favorevole rispetto a quella applicabile in Belgio.

L'art. 54, a differenza dell'art. 49 del Code des impôts sur les revenus, stabilisce che, per vincere la "presunzione di non deducibilità" in esso contenuta, il contribuente ha l'onere di dimostrare, oltre all'"effettività" e alla "verità" delle operazioni, anche il carattere della "normalità" dell'importo.

In sostanza, i costi per spese professionali sostenuti con soggetti nazionali sono assoggettati a un trattamento diverso rispetto a quelli sostenuti con soggetti di altri Stati membri, quanto meno sotto il profilo della dimostrabilità della loro "deducibilità".

La decisione della CGUE

La CGUE rileva la differente portata dell'onere probatorio in capo al soggetto che intende portare in deduzione le spese per prestazioni professionali, a seconda che queste siano effettuate da soggetti nazionali o esteri.

In particolare, sottolinea che, nel caso di spese sostenute nei confronti di soggetti di altri Paesi membri, occorre provare, oltre alla loro "effettività", anche la "normalità", gravando sul contribuente l'onere di dimostrare "l'allineamento dell'operazione alla prassi di mercato"; nel caso invece di spese sostenute nei confronti di soggetti belgi, le spese non deducibili sono soltanto quelle palesemente "irragionevoli".

In primo luogo, si evidenzia che la norma di cui all'art. 54 del Code des impôts sur les revenus contiene espressioni generiche quali "regime impositivo notevolmente più vantaggioso" e "normalità" che, in assenza di precisazioni normative o amministrative, portano, di fatto, ad una valutazione "discrezionale" da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Inoltre, la prova richiesta dalla suindicata norma, come chiarito dallo stesso commentario amministrativo al Code des impôts sur les revenus del 1992, consiste nella dimostrazione che le spese:

- rientrano "nell'ambito abituale delle operazioni professionali";
- corrispondono ad una "necessità industriale, commerciale o finanziaria";
- trovano una "compensazione nell'insieme dell'attività dell'impresa".

Lo stesso commentario precisa che "non è sufficiente", ai fini probatori, "presentare atti, nonché documenti, giuridicamente validi, bensì occorre anzitutto indurre il ragionevole convincimento del funzionario dell'amministrazione tributaria in merito al carattere effettivo e veritiero delle operazioni in questione". Il Governo belga, nelle osservazioni alla CGUE, rileva che il contribuente deve dimostrare l'"assenza di simulazione delle operazioni professionali".

L'ambito applicativo della norma non è quindi specificamente delimitato; ciò impedisce la comprensione dell'effettiva portata della presunzione ivi contenuta, ingenerando una situazione di incertezza in capo ai contribuenti. Secondo la CGUE, tale incertezza rappresenta un "disincentivo" ad effettuare operazioni da, e verso, altri Stati membri; ne deriva tout court l'illegittimità rispetto all'art. 56 del TFUE (ex art. 49 del TCE).

In tal modo, la normativa belga effettua una "disparità di trattamento" tra destinatari di servizi, sulla base del regime fiscale cui è assoggettato il prestatore. Secondo la CGUE, ciò non è conforme ai principi comunitari, in quanto, sia nel caso di una prestazione di servizi ricevuta da un soggetto residente in un altro Stato membro dell'Unione Europea, sia nel caso di una prestazione ricevuta da un soggetto nazionale, il contribuente sostiene costi la cui deducibilità deve essere disciplinata dalle medesime regole.

In sintesi, non è conforme ai principi comunitari, *in primis* a quello di "parità di trattamento", e, in particolare, a quello di "libera prestazione dei servizi", il fatto che la diversa condizione del prestatore dei servizi sia posta alla base di una differente disciplina della deducibilità delle spese sostenute dal fruitore dei servizi stessi.

Per consolidata giurisprudenza della CGUE, una restrizione della predetta libertà è ammessa solo se persegue uno "scopo legittimo compatibile con il Trattato CE", è giustificata da "motivi imperativi di interesse generale" ed è "idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo perseguito e non vada oltre quanto è necessario per raggiungerlo".

La lotta all'evasione e alla frode fiscale costituisce "motivo imperativo di interesse generale" idoneo a giustificare una restrizione del principio di libera prestazione dei servizi; tuttavia, nel caso concreto, "la sola circostanza che un contribuente residente ricorra ai servizi di un prestatore di servizi non residente non può fondare una presunzione generale dell'esistenza di una pratica abusiva tale da giustificare una misura che pregiudichi l'esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato".

Ne consegue che la diversa nazionalità del prestatore di servizi non può, di per sé, giustificare il diverso trattamento fiscale dei destinatari dei servizi stessi.

Quanto al rispetto del **principio di "proporzionalità"** del mezzo utilizzato dallo Stato membro rispetto al fine che intende perseguire, la CGUE ribadisce che è adeguata una normativa nazionale che, al fine di stabilire se una "transazione è artificiosa, elusiva o fraudolenta", si fonda su un esame di elementi oggettivi e verificabili e, allo stesso tempo, attribuisce al contribuente la possibilità di "produrre elementi relativi alle eventuali ragioni commerciali" dell'operazione, "senza eccessivi oneri amministrativi".

Nel caso in esame, secondo la CGUE, le caratteristiche menzionate non sembrano sussistere, dal momento che "la regola speciale" di cui all'art. 54 del Code des impôts sur les revenus belga, "può essere applicata in assenza di qualsivoglia criterio oggettivo e verificabile da parte di terzi che possa servire da indizio dell'esistenza di una costruzione di puro artificio, priva di realtà economica, al fine di eludere l'imposta normalmente dovuta sugli utili generati dalle attività svolte sul territorio nazionale, in quanto viene preso in considerazione solo il livello impositivo cui è assoggettato il prestatore di servizi nello Stato membro ove è stabilito".

In altre parole, la "regola speciale" obbliga il contribuente a dimostrare integralmente l'"effettività", la "veridicità" e la "normalità" di tutti i corrispettivi delle prestazioni ricevute, mentre l'Amministrazione finanziaria non è a sua volta tenuta a fornire alcuna prova di frode o di evasione fiscale.

La CGUE conclude quindi che una norma di tale tenore non soddisfa le esigenze di "certezza del diritto" (requisito tanto più necessario, laddove essa incida in maniera sfavorevole su persone fisiche e imprese) e, in quanto tale, non può considerarsi "proporzionata" e "adeguata" agli obiettivi perseguiti.

Conclusioni

La decisione, nel dichiarare la norma nazionale belga sulla deducibilità delle spese in contrasto con l'art. 56 del TFUE (ex art. 49 TCE), pone all'attenzione degli operatori diversi principi.

Viene innanzitutto ribadita, sussistendone le condizioni, l'opportunità di una "parità di trattamento" delle operazioni intercorrenti tra soggetti di uno stesso Stato rispetto a quelle effettuate con soggetti di un altro Stato membro.

La "non conformità" della norma nazionale ai principi comunitari è rinvenibile altresì nell'alto grado di "indeterminatezza" di alcune espressioni in essa presenti (i.e., "regime impositivo notevolmente più vantaggioso" e "normalità"), idonea a garantire una certa discrezionalità in capo all'Amministrazione finanziaria.

La CGUE coglie l'occasione per sottolineare in quali casi e in quale misura la "libera prestazione dei servizi" di cui all'art. 56 del TFUE possa essere limitata.

Richiamando i consolidati principi di "proporzionalità" e "adeguatezza rispetto ai fini perseguiti", giunge alla conclusione per cui una norma idonea ad incidere negativamente sui soggetti (come l'art. 54 del Code des impôts sur les revenus belga) può ritenersi "proporzionata" e "adeguata" rispetto ai fini perseguiti, se è dotata di sufficiente "certezza" e si caratterizza per chiarezza, precisione e prevedibilità degli effetti.

Copyright © - Riproduzione riservata