

Causa C-433/04

Commissione delle Comunità europee

contro

Regno del Belgio

«Inadempimento di uno Stato — Artt. 49 CE e 50 CE — Libera prestazione dei servizi — Attività nel settore edilizio — Lotta contro la frode fiscale nel settore edilizio — Disciplina nazionale che obbliga ad effettuare una trattenuta del 15% sull'importo dovuto alle controparti contrattuali non registrate in Belgio — Disciplina nazionale che stabilisce una responsabilità solidale per i debiti tributari delle controparti contrattuali non registrate in Belgio»

Conclusioni dell'avvocato generale A. Tizzano, presentate il 6 aprile 2006

Sentenza della Corte (Prima Sezione) 9 novembre 2006

Massime della sentenza

Libera prestazione dei servizi — Restrizioni — Normativa tributaria

(Artt. 49 CE e 50 CE)

Viene meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi degli artt. 49 CE e 50 CE uno Stato membro che obblighi i committenti e gli imprenditori che si avvalgono di controparti contrattuali straniere non registrate presso le autorità del detto Stato membro a trattenere il 15% dell'importo dovuto per i lavori effettuati e che imponga agli stessi committenti e imprenditori una responsabilità solidale per i debiti tributari di tali controparti.

Infatti, l'obbligo di trattenuta e la responsabilità solidale, sebbene si applichino indistintamente in caso di scelta di un prestatore non registrato, indipendentemente dal fatto che sia stabilito nello Stato membro di cui trattasi o in un altro Stato membro, costituiscono una restrizione alla libera prestazione dei servizi, giacché sono idonei a dissuadere i prestatori non registrati e non stabiliti nel detto Stato membro dall'accedere al mercato di tale Stato membro al fine di fornirvi servizi o a dissuadere i committenti e gli imprenditori dal ricorrere ai servizi di detti prestatori.

La necessità di combattere la frode fiscale non può bastare a giustificare l'applicazione dell'obbligo di trattenuta e della responsabilità solidale, in via generale e preventiva, a tutti i prestatori di servizi non stabiliti e non registrati nello Stato membro in parola, quando una parte di loro non è in via di principio debitrice delle imposte, delle ritenute e dei tributi di cui tali misure intendono garantire la riscossione e quando esistono mezzi meno restrittivi per garantire la riscossione delle imposte, delle ritenute e dei tributi di cui prestatori del genere possono essere debitori in talune ipotesi.

(v. punti 30-32, 36-37, 42, dispositivo 1)

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

9 novembre 2006(*)

«Inadempimento di uno Stato – Artt. 49 CE e 50 CE – Libera prestazione dei servizi – Attività nel settore edilizio – Lotta contro la frode fiscale nel settore edilizio – Disciplina nazionale che obbliga ad effettuare una trattenuta del 15% sull'importo dovuto alle controparti contrattuali non registrate in Belgio – Disciplina nazionale che stabilisce una responsabilità solidale per i debiti tributari delle controparti contrattuali non registrate in Belgio»

Nella causa C-433/04,

avente ad oggetto un ricorso per inadempimento ai sensi dell'art. 226 CE, proposto l'8 ottobre 2004,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Regno del Belgio, rappresentato dalla sig.ra E. Dominkovits, in qualità di agente, assistita dal sig. B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

convenuto,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. J.N. Cunha Rodrigues e E. Levits (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. A. Tizzano

cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 6 aprile 2006,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il suo ricorso la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che il Regno del Belgio, obbligando i committenti e gli imprenditori che si avvalgono di controparti contrattuali straniere non registrate in Belgio a trattenere il 15% dell'importo dovuto per i lavori effettuati (in prosieguo: l'«obbligo di trattenuta») e imponendo agli stessi committenti e imprenditori una responsabilità solidale per debiti tributari di tali controparti contrattuali (in prosieguo: la «responsabilità solidale»), è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi degli artt. 49 CE e 50 CE.

Contesto normativo nazionale

2 In Belgio, il codice delle imposte sul reddito del 1992, coordinato dal regio decreto 10 aprile 1992 (supplemento al *Moniteur belge* del 30 luglio 1992), come modificato dal regio decreto 26 dicembre 1998, recante provvedimenti di adattamento della disciplina relativa alla responsabilità solidale per i debiti sociali e tributari ai sensi dell'art. 43 della legge 26 luglio 1996, recante modernizzazione della previdenza sociale e volta ad assicurare l'efficienza dei regimi pensionistici legali (*Moniteur belge* del 31 dicembre 1998, pag. 42140, in prosieguo: il «CIR 92»), contiene, al titolo VII, relativo alla fissazione e alla riscossione delle imposte, un capitolo VIII intitolato «Riscossione dell'imposta», in cui figura una sezione II, a sua volta intitolata «Attività per le quali si deve ricorrere a un'impresa registrata».

3 Vi sono ricomprese differenti attività nel settore edilizio, determinate con regio decreto in conformità dell'art. 400, n. 1, del CIR 92.

4 L'art. 402 del CIR 92 prevede quanto segue:

«1. Il committente che, per i lavori di cui all'art. 400, n. 1, ricorre ad un imprenditore non registrato al momento della conclusione del contratto è solidalmente responsabile del pagamento dei debiti fiscali di quest'ultimo.

2. L'imprenditore che, per i lavori di cui all'art. 400, n. 1, ricorre ad un subappaltatore non registrato al momento della conclusione del contratto è solidalmente responsabile del pagamento dei debiti fiscali di quest'ultimo.

(...)

5. La responsabilità solidale è limitata al 35% del prezzo totale, IVA esclusa, dei lavori commissionati all'operatore o subappaltatore non registrato.

Essa si applica al pagamento principale, aumenti, spese ed interessi, qualsiasi ne sia la data di decorrenza:

1° di tutti i debiti in materia di imposte dirette e tributi assimilati alle imposte sui redditi relativi ai periodi imponibili durante i quali i lavori in oggetto sono stati eseguiti nonché ai periodi imponibili anteriori;

2° di tutti i debiti in materia di ritenute relativi ai periodi durante i quali i lavori sono stati eseguiti nonché ai periodi anteriori;

3° dei crediti fiscali di origine straniera per i quali l'assistenza alla riscossione è richiesta nell'ambito di una convenzione internazionale.

(...)».

5 L'art. 403 del CIR 92 enuncia quanto segue:

«1. Il committente che effettua il pagamento di tutto o parte del prezzo dei lavori di cui all'art. 400, n. 1, ad un imprenditore che, al momento del pagamento, non è registrato deve, in tale occasione, trattenere e versare il 15% dell'importo fatturato, IVA esclusa, al funzionario designato dal Re e secondo le modalità da questo stabilite.

2. L'imprenditore che effettua il pagamento di tutto o parte del prezzo dei lavori di cui all'art. 400, n. 1, ad un subappaltatore deve, in tale occasione, trattenere e versare il 15% dell'importo fatturato, IVA esclusa, al funzionario designato dal Re e secondo le modalità da lui stabilite.

L'imprenditore è tuttavia dispensato, secondo le condizioni e le modalità determinate dal Re, dall'obbligo di trattenuta e di versamento di cui al primo comma, se, al momento del pagamento, l'appaltatore è registrato come imprenditore.

3. Gli importi versati in applicazione del presente articolo sono, se del caso, dedotti dall'importo di cui il committente o l'imprenditore è responsabile in conformità dell'art. 402».

6 L'art. 404 del CIR 92 prevede che, se la trattenuta prevista dall'art. 403 di tale codice non è stata effettuata, al committente o, nell'ipotesi di cui all'art. 403, n. 2, del detto codice, all'imprenditore, è inflitta un'ammenda amministrativa pari al doppio dell'importo dovuto.

7 L'art. 406, n. 1, del CIR 92 così dispone:

«Le somme versate in applicazione dell'art. 403 sono imputate, in primo luogo, al pagamento dei debiti fiscali di cui all'art. 402, delle ammende e, in seguito, al pagamento dei debiti in materia di IVA».

8 L'art. 407 del CIR 92 esclude l'applicazione degli artt. 402 e 403 al committente qualora si tratti di una persona fisica che fa eseguire lavori a fini strettamente privati.

9 Le attività di cui all'art. 400, n. 1, del CIR 92 sono enunciate all'art. 1 del regio decreto 26 dicembre 1998, recante esecuzione degli artt. 400, 401, 403, 404 e 406 del [CIR 92] e dell'art. 30 bis della legge 27 giugno 1969, che rivede il decreto legge 28 dicembre 1944, riguardante la previdenza sociale dei lavoratori (*Moniteur belge* del 31 dicembre 1998, pag. 42147). Ai sensi del n. 1 di detto art. 1, si tratta delle seguenti attività:

«1° l'esecuzione di un lavoro immobiliare. Per lavoro immobiliare si deve intendere ogni lavoro di costruzione, di trasformazione, di completamento, di sistemazione, di riparazione, di manutenzione, di pulizia e di demolizione, di tutto o parte di un bene immobile per sua natura, nonché ogni operazione che comporta contemporaneamente la fornitura di un bene mobile e la sua collocazione in un immobile di modo che tale bene mobile divenga immobile per sua natura;

2° ogni operazione, anche non oggetto del n. 1, che comporta contemporaneamente la fornitura e il fissaggio all'edificio:

a) di tutti o parte degli elementi costitutivi di un impianto di riscaldamento centrale o di climatizzazione, ivi compresi bruciatori, serbatoi e apparecchi di regolazione e di controllo collegati alla caldaia o ai radiatori;

b) di tutti o parte degli elementi costitutivi di un impianto sanitario dell'edificio, e, più generalmente, di tutti gli apparecchi fissi utilizzati per usi sanitari o igienici collegati ad una condotta di acqua o fognaria;

c) di tutti o parte degli elementi costitutivi di un impianto elettrico dell'edificio, tranne strumenti di illuminazione e lampade;

d) di tutti o parte degli elementi costitutivi di un impianto di suoneria elettrica, di un impianto di rilevazione di incendio e antifurto, di un impianto di telefonia interna;

e) di armadi di riordino, di lavandini, armadi-lavandini e sotto-lavandini, armadi-lavabo e sotto-lavabo, cappe, ventilatori e aeratori di cucina o bagno;

f) imposte, persiane e tapparelle all'esterno dell'edificio;

3° ogni operazione, anche non oggetto del n. 1, che comporta contemporaneamente la fornitura e la sistemazione in un edificio di rivestimenti murali o del suolo, che siano fissati all'edificio o la cui sistemazione necessiti soltanto di un semplice taglio, sul posto, delle dimensioni della superficie da rivestire;

4° i lavori di fissaggio, di sistemazione, di riparazione, di manutenzione e di pulizia dei beni di cui al n. 2 o al n. 3;

5° la messa a disposizione del personale per l'esecuzione di un'attività di cui al presente articolo».

10 L'art. 23 di detto regio decreto, che modifica l'art. 209 del regio decreto di esecuzione del [CIR 92] 27 agosto 1993, stabilisce le modalità secondo cui gli importi trattenuti ai sensi dell'art. 403 del CIR 92 possono essere restituiti. In conformità al detto articolo 23, ove gli importi trattenuti non siano destinati al pagamento di debiti fiscali, essi sono restituiti al richiedente al più presto possibile e comunque entro sei mesi a decorrere dalla proposizione regolare della domanda di restituzione.

Procedimento precontenzioso

11 Con lettera di diffida del 13 febbraio 2001, poi con parere motivato del 23 ottobre 2001, la Commissione ha notificato al Regno del Belgio che considerava le disposizioni nazionali relative all'obbligo di trattenuta e alla responsabilità solidale incompatibili con gli artt. 49 CE e 50 CE. Il detto parere invitava tale Stato membro ad adottare i provvedimenti necessari per conformarsi ad esso entro un termine di due mesi a decorrere dalla sua ricezione. Non essendo soddisfatta della risposta fornita dal Regno del Belgio a tale parere, la Commissione ha proposto il presente ricorso.

Sul ricorso

Sull'oggetto del ricorso

12 Innanzitutto, occorre indicare che il governo belga ha contestato l'approccio scelto dalla Commissione e ha affermato che l'esame dell'obbligo di trattenuta e della responsabilità solidale avrebbe dovuto essere preceduto dall'esame dell'obbligo di registrazione, in quanto l'obbligo di trattenuta e la responsabilità solidale fanno parte integrante di un sistema più ampio di lotta contro la frode fiscale. Tale governo ha affermato che, se il diritto comunitario non osta all'obbligo di registrazione, l'obbligo di trattenuta e la responsabilità solidale devono anch'essi essere considerati compatibili con tale diritto.

13 A tale riguardo è sufficiente constatare che la questione della compatibilità con il diritto comunitario dell'obbligo di registrazione non pregiudica necessariamente la compatibilità con tale diritto dell'obbligo di trattenuta e della responsabilità solidale.

14 Pertanto, e contrariamente alla fattispecie che ha dato luogo alla sentenza 4 maggio 2006, causa C-98/04, Commissione/Regno Unito, Racc. pag. I?4003, l'esame dell'obbligo di trattenuta e della responsabilità solidale può essere disgiunto dall'esame dell'obbligo di registrazione.

Sull'inadempimento dedotto

Argomenti delle parti

15 La Commissione afferma che l'obbligo di trattenuta e la responsabilità solidale sono contrari agli artt. 49 CE e 50 CE, in quanto idonei a dissuadere i committenti e gli imprenditori dal ricorrere a controparti contrattuali non stabilite e non registrate in Belgio, creando così un reale ostacolo per i prestatori non stabiliti e non registrati in Belgio che desiderano offrire in tale Paese i loro servizi.

16 La Commissione ritiene che sia l'obbligo di trattenuta sia la responsabilità solidale siano provvedimenti ingiustificati.

17 Per quanto riguarda l'obbligo di trattenuta, la Commissione afferma che, dal momento che nella maggior parte dei casi non sussistono in capo ad un prestatore non stabilito in Belgio, che vi effettua lavori in forza della libera prestazione di servizi, i debiti tributari la cui riscossione le autorità belghe adducono di voler garantire con detto obbligo, non vi è alcuna ragione imperativa collegata alla prevenzione della frode fiscale che possa giustificare detto provvedimento.

18 La Commissione afferma che l'applicazione generale di detto obbligo eccede in ogni caso lo scopo che mira a raggiungere e che, nelle situazioni specifiche in cui si debbano pagare o riscuotere in Belgio debiti tributari, possono essere utilizzati altri mezzi meno restrittivi e più adatti all'obiettivo perseguito.

19 Per quanto riguarda la responsabilità solidale, la Commissione sostiene che essa è sproporzionata, poiché esisterebbero mezzi meno restrittivi per garantire il pagamento o la riscossione di eventuali debiti tributari dell'altro contraente.

20 Inoltre, la Commissione contesta l'applicazione della responsabilità solidale del committente o dell'imprenditore non soltanto per i debiti tributari della controparte contrattuale relativi ai lavori effettuati per loro, ma altresì per tutti i debiti tributari relativi al periodo dei lavori nonché ai periodi precedenti, il che comporta la responsabilità per i debiti tributari relativi ai lavori eseguiti per altre persone.

21 La Commissione critica altresì l'applicazione automatica della responsabilità solidale, in mancanza di ogni colpa in capo al committente o all'imprenditore, e aggiunge che l'impossibilità di contestare la fondatezza dei debiti tributari da parte del committente o dell'imprenditore solidalmente responsabile del loro pagamento costituisce una violazione dei diritti della difesa.

22 Il governo belga ribatte che l'obbligo di trattenuta e la responsabilità solidale, in quanto modalità di riscossione dei debiti tributari nel settore edilizio, non costituiscono restrizioni né all'accesso al mercato, né alla libera prestazione dei servizi. Poiché i provvedimenti controversi si applicano indistintamente sia qualora le controparti contrattuali siano imprese stabilite in Belgio, sia qualora si tratti di imprese stabilite in un altro Stato membro, la Commissione non avrebbe provato che gli operatori belgi sono meno tentati di ricorrere a controparti contrattuali non registrate stabilite in un altro Stato membro che a operatori belgi non registrati.

23 Inoltre, il governo belga afferma che i provvedimenti controversi sono giustificati da ragioni imperative di interesse generale collegate alla lotta contro la frode fiscale nel settore edilizio. Secondo tale governo, l'obbligo di trattenuta e la responsabilità solidale fanno parte di un sistema generalizzato di deterrenza e di prevenzione dei sistemi fraudolenti volto, da una parte, a incentivare il ricorso a operatori registrati e, dall'altra, a garantire la riscossione dei debiti tributari degli operatori non registrati.

24 Il governo belga contesta peraltro l'argomento della Commissione secondo cui, di norma, i

prestatori di servizi stranieri non sarebbero debitori d'imposte dirette o indirette in Belgio. Tale governo indica, in particolare, che, quando un cantiere edile supera una certa durata, gli utili che esso genera sono soggetti all'imposta applicabile ai non residenti in Belgio, così come sono soggette a imposizione le remunerazioni versate dall'impresa responsabile di un tale cantiere al personale impiegato in Belgio, il che implica che il prestatore straniero può essere debitore della ritenuta professionale relativa a tali remunerazioni. Del pari, un prestatore di servizi potrebbe altresì essere debitore della detta ritenuta per le remunerazioni versate al personale straniero impiegato in Belgio per più di 183 giorni su un periodo di dodici mesi o al personale residente in Belgio. Inoltre, il governo belga fa riferimento a molteplici situazioni in cui un prestatore di servizi di un altro Stato membro è debitore dell'imposta sul valore aggiunto, in particolare qualora la controparte contrattuale di detto prestatore non sia tenuta alla presentazione di una dichiarazione periodica per quanto riguarda detta imposta (ad esempio gli stabilimenti ospedalieri e di insegnamento) o sia un soggetto passivo stabilito all'estero che non possiede né una sede stabile né un rappresentante responsabile in Belgio.

25 Riferendosi alla sentenza 10 maggio 1995, causa C-384/93, *Alpine Investments*, (Racc. pag. I-1141), il detto governo afferma che, in mancanza di armonizzazione comunitaria, non è sproporzionato adottare norme di applicazione generale e indistinta al fine di lottare efficacemente contro la frode fiscale nel settore edilizio.

26 Esso inoltre afferma che la riscossione dei debiti tributari attraverso mezzi classici (in particolare a posteriori per via giudiziaria) si è rivelata inefficace nel caso specifico dei fornitori di mano d'opera.

27 Per quanto riguarda in particolare la responsabilità solidale, il governo belga indica che la Commissione si sarebbe fondata a torto sulla situazione dei committenti o degli imprenditori belgi invece di esaminare quella delle loro controparti contrattuali non registrate e di valutare la proporzionalità del provvedimento di cui trattasi rispetto all'obiettivo perseguito.

Giudizio della Corte

28 Innanzitutto, si deve ricordare che, secondo costante giurisprudenza, l'art. 49 CE impone non solo l'eliminazione di qualsiasi discriminazione nei confronti del prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro in base alla sua cittadinanza, ma anche la soppressione di qualsiasi restrizione alla libera prestazione dei servizi, anche qualora detta restrizione si applichi indistintamente ai prestatori nazionali e a quelli degli altri Stati membri, quando sia tale da vietare, ostacolare o rendere meno attraenti le attività dei prestatori degli altri Stati membri che, nel loro Stato membro di origine, forniscono legittimamente servizi analoghi (v. in tal senso, sentenze 25 luglio 1991, causa C-76/90, *Säger*, Racc. pag. I-4221, punto 12; 7 febbraio 2002, causa C-279/00, *Commissione/Italia*, Racc. pag. I-1425, punto 31; 13 febbraio 2003, causa C-131/01, *Commissione/Italia*, Racc. pag. I-1659, punto 26; 19 gennaio 2006, causa C-244/04, *Commissione/Germania*, Racc. pag. I-885, punto 30, e 15 giugno 2006, causa C-255/04, *Commissione/Francia*, Racc. pag. I-5251, punto 37).

29 Come l'avvocato generale ha indicato al paragrafo 25 delle sue conclusioni, le misure idonee a dissuadere un operatore dall'utilizzare la libertà di prestazione dei servizi rientrano nel divieto così sancito dal Trattato CE (v., in tal senso, sentenze 29 novembre 2001, causa C-17/00, *De Coster*, Racc. pag. I-9445, punto 33; 11 dicembre 2003, causa C-289/02, *AMOK*, Racc. pag. I-15059, punto 36, e 18 marzo 2004, causa C-8/02, *Leichtle*, Racc. pag. I-2641, punto 32).

30 Nel caso di specie, il fatto che, ai sensi dell'art. 403 del CIR 92, il committente o l'imprenditore debbano trattenere a favore dell'amministrazione belga una somma corrispondente al 15% del prezzo fatturato da un prestatore di servizi non registrato equivale a privare tale

prestatore della possibilità di disporre immediatamente di una parte dei suoi redditi, che può recuperare soltanto al termine di un'apposita procedura amministrativa. Gli inconvenienti che l'obbligo di trattenuta rappresenta per i prestatori non registrati e non stabiliti in Belgio sono, pertanto, idonei a dissuaderli dall'accedere al mercato belga al fine di fornirvi servizi nel settore edile.

31 Parimenti, il fatto che, in applicazione dell'art. 402 del CIR 92, il committente o l'imprenditore che contrae con un prestatore di servizi non registrato in Belgio sia solidalmente responsabile per tutti i debiti tributari di tale prestatore relativi a periodi imponibili anteriori, fino a concorrenza del 35% del prezzo dei lavori da effettuare, è idoneo a dissuadere tale committente o tale imprenditore dall'avvalersi dei servizi di un prestatore non registrato e non stabilito in Belgio, che fornisce legalmente servizi identici nel suo Stato membro di stabilimento. Vero è che la responsabilità solidale si applica indistintamente in caso di scelta di un prestatore non registrato, indipendentemente dal fatto che sia stabilito in Belgio o in un altro Stato membro, nondimeno occorre constatare che, pur non privando prestatori non stabiliti e non registrati in Belgio della possibilità di ivi fornire i loro servizi, la disposizione controversa rende loro difficile l'accesso al mercato belga.

32 L'obbligo di trattenuta e la responsabilità solidale costituiscono pertanto una restrizione alla libera prestazione dei servizi.

33 Risulta tuttavia da una giurisprudenza costante della Corte che una normativa nazionale che rientri in un settore non ancora armonizzato a livello comunitario e che si applichi indistintamente a tutte le persone o le imprese che esercitano un'attività nel territorio dello Stato membro interessato può essere giustificata, nonostante i suoi effetti restrittivi sulla libera prestazione dei servizi, se risponde a ragioni imperative d'interesse generale, qualora tale interesse non sia già tutelato da norme cui il prestatore è soggetto nello Stato membro in cui risiede, purché sia idonea a garantire il conseguimento dello scopo perseguito e non vada oltre quanto necessario per il suo raggiungimento (v. sentenze Säger, cit., punto 15; 23 novembre 1999, cause riunite C-369/96 e C-376/96, Arblade e a., Racc. pag. I-8453, punti 34 e 35; 24 gennaio 2002, causa C-164/99, Portugaia Construções, Racc. pag. I-787, punto 19; 7 febbraio 2002, Commissione/Italia, cit., punto 33; 21 ottobre 2004, causa C-445/03, Commissione/Lussemburgo, Racc. pag. I-10191, punto 21, e Commissione/Germania, cit., punto 31).

34 Poiché il governo belga ha sostenuto che i provvedimenti controversi sono giustificati da ragioni imperative di interesse generale relative alla lotta contro la frode fiscale nel settore edile, occorre verificare se una tale giustificazione possa essere accolta.

35 A tale riguardo, anche se la Corte ha effettivamente dichiarato che la lotta contro l'evasione fiscale e l'efficacia dei controlli fiscali possono essere invocate per giustificare restrizioni dell'esercizio delle libertà fondamentali garantite dal Trattato (v. sentenze 8 luglio 1999, causa C-254/97, Baxter e a., Racc. pag. I-4809, punto 18; 26 settembre 2000, causa C-478/98, Commissione/Belgio, Racc. pag. I-7587, punto 39, e 4 marzo 2004, causa C-334/02, Commissione/Francia, Racc. pag. I-2229, punto 27), essa ha altresì indicato che una presunzione generale di evasione o di frode fiscale non può bastare a giustificare una misura che pregiudichi gli obiettivi del Trattato (v., in tal senso, sentenze Commissione/Belgio cit., punto 45, e 4 marzo 2004, Commissione/Francia cit., punto 27).

36 Nel caso di specie, anche ammettendo che in alcune ipotesi citate dal governo belga i prestatori di servizi non stabiliti e non registrati in Belgio possano essere debitori di imposte, di ritenute e di tributi di cui l'obbligo di trattenuta e la responsabilità solidale intendono garantire la riscossione, è pacifico che l'applicazione di tali misure non è limitata a dette ipotesi.

37 Orbene, la necessità di combattere la frode fiscale non può bastare a giustificare l'applicazione dell'obbligo di trattenuta e della responsabilità solidale, in via generale e preventiva, a tutti i prestatori di servizi non stabiliti e non registrati in Belgio, quando una parte di loro non è in via di principio debitrice delle imposte, delle ritenute e dei tributi menzionati.

38 Applicandosi in modo automatico e incondizionato, le misure controverse non permettono di prendere in considerazione la situazione individuale dei prestatori di servizi non stabiliti e non registrati in Belgio.

39 Per quanto riguarda l'obbligo di trattenuta, un mezzo meno restrittivo rispetto a quello di privare i prestatori di servizi della possibilità di disporre immediatamente di una parte non trascurabile dei loro redditi sarebbe stato quello di prevedere un sistema, basato sullo scambio di informazioni tra i committenti e gli imprenditori, i prestatori di servizi e l'amministrazione fiscale belga, che permettesse, per esempio, ai committenti e agli imprenditori di informarsi sugli eventuali debiti tributari delle loro controparti contrattuali o che stabilisse un obbligo di informare l'amministrazione fiscale belga di qualsiasi contratto concluso con operatori non registrati o di ogni pagamento effettuato a loro favore.

40 Del pari, per quanto riguarda la responsabilità solidale, al fine di limitare l'effetto dissuasivo che quest'ultima produce sui committenti e sugli imprenditori rispetto a tutti i prestatori di servizi non registrati, che siano o meno in linea di principio debitori delle imposte, delle ritenute e dei tributi menzionati e che siano o meno in regola per quanto riguarda i loro obblighi fiscali, un mezzo meno restrittivo sarebbe stato quello di prevedere la possibilità per tali prestatori di servizi di provare la regolarità della loro situazione fiscale o di permettere ai committenti e agli imprenditori di esimersi dalla responsabilità solidale espletando talune formalità per assicurarsi della regolarità della situazione fiscale dei prestatori di servizi con i quali hanno l'intenzione di contrattare.

41 Inoltre, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 42 delle sue conclusioni, il carattere sproporzionato delle misure controverse è rafforzato dalla loro applicazione cumulativa.

42 Occorre pertanto dichiarare che il Regno del Belgio, obbligando i committenti e gli imprenditori che si avvalgono di controparti contrattuali straniere non registrate in Belgio a trattenere il 15% dell'importo dovuto per i lavori effettuati e imponendo agli stessi committenti e imprenditori una responsabilità solidale per i debiti tributari di tali controparti, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi degli artt. 49 CE e 50 CE.

Sulle spese

43 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, il Regno del Belgio, rimasto soccombente, deve essere condannato alle spese.

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

1) Il Regno del Belgio, obbligando i committenti e gli imprenditori che si avvalgono di controparti contrattuali straniere non registrate in Belgio a trattenere il 15% dell'importo dovuto per i lavori effettuati e imponendo agli stessi committenti e imprenditori una responsabilità solidale per i debiti tributari di tali controparti, è venuto meno agli obblighi ad esso incombenti ai sensi degli artt. 49 CE e 50 CE.

2) Il Regno del Belgio è condannato alle spese.

Firme

* Lingua processuale: il francese.