

**Downloaded via the EU tax law app / web**

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

19 giugno 2014 (\*)

«Libera prestazione di servizi – Agenzia di lavoro interinale – Distacco di lavoratori da parte di un'agenzia stabilita in un altro Stato membro – Restrizione – Impresa utilizzatrice di manodopera – Ritenuta alla fonte dell'imposta sul reddito di tali lavoratori – Obbligo – Versamento al bilancio nazionale – Obbligo – Caso dei lavoratori distaccati da un'agenzia nazionale – Assenza di tali obblighi»

Nelle cause riunite C-53/13 e C-80/13,

aventi ad oggetto alcune domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Krajský soud v Ostravě (Repubblica ceca) e dal Nejvyšší správní soud (Repubblica ceca) con decisioni, rispettivamente, del 16 e del 17 febbraio 2013, pervenute in cancelleria il 30 gennaio e il 15 febbraio 2013, nei procedimenti

**Strojírny Prostějov, a.s.** (C-53/13),

**ACO Industries Tábor s.r.o.** (C-80/13)

contro

**Odvolací finanční ředitelství,**

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da A. Tizzano (relatore), presidente di sezione, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'11 dicembre 2013,

considerate le osservazioni presentate:

- per la ACO Industries Tábor s.r.o., da D. Hejzlar, advokát;
- per l'Odvolací finanční ředitelství, da E. Nedorostková, advokátka;
- per la Repubblica ceca, da M. Smolek, T. Müller e J. Vlášil, in qualità di agenti;
- per il Regno di Danimarca, da M. Søndahl e V. Pasternak Jørgensen, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels, M. Šimerdová e Z. Malášková, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 febbraio 2014,

ha pronunciato la seguente

## **Sentenza**

1 Le presenti domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione degli articoli 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE e 56 TFUE.

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di due controversie insorte tra, da un lato, la Strojírny Prostřjov, a.s. (in prosieguo: la «Strojírny Prostřjov») e, dall'altro, la ACO Industries Tábor s.r.o. (in prosieguo: la «ACO Industries Tábor») e l'Odvolací finanční ředitelství (direzione delle finanze competente in materia di ricorsi), in merito al trattamento fiscale a cui tali imprese sono state assoggettate.

## **Contesto normativo**

### *Diritto ceco*

3 L'articolo 2 della legge n. 586/1992 relativa all'imposta sui redditi, come modificata, dispone:

«1. Soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sono le persone fisiche (in prosieguo: i "soggetti passivi").

2. I soggetti passivi che hanno il domicilio o la residenza abituale nel territorio della Repubblica ceca sono assoggettati ad imposta sui redditi derivanti sia da fonti ceche sia estere.

3. I soggetti passivi non menzionati nel paragrafo 2 o quelli per i quali gli accordi internazionali lo prevedono sono assoggettati ad imposta soltanto sui redditi derivanti da fonti ceche (articolo 22). (...)

4. Sono considerati soggetti passivi aventi la propria residenza abituale nel territorio della Repubblica ceca coloro che vi risiedono perlomeno 183 giorni per anno civile, in maniera continua o periodica; il periodo di 183 giorni comprende ciascun giorno di soggiorno iniziato. Ai fini della presente legge si intende per domicilio nel territorio della Repubblica ceca il luogo in cui il soggetto passivo ha un'abitazione stabile, in circostanze dalle quali può desumersi il suo intento di occupare tale abitazione in maniera permanente».

4 L'articolo 6, paragrafo 2, di detta legge recita:

«Nel prosieguo, il soggetto passivo con redditi da attività lavorativa subordinata e da altri trattamenti legati alla funzione è designato come "lavoratore", l'erogatore del reddito come "datore di lavoro". È datore di lavoro anche il soggetto passivo di cui all'articolo 2, paragrafo 2, o all'articolo 17, paragrafo 3, presso il quale i lavoratori effettuano un'attività lavorativa secondo le sue istruzioni, anche nel caso in cui i redditi per tale attività lavorativa siano pagati, in base ad un rapporto contrattuale, tramite una persona stabilita o residente all'estero. Ai fini delle altre disposizioni della legge, il reddito così versato è considerato versato da un soggetto passivo di cui all'articolo 2, paragrafo 2, o all'articolo 17, paragrafo 3. Qualora il pagamento effettuato dal datore di lavoro ad una persona stabilita o residente all'estero comprenda anche il compenso per il servizio di intermediazione, si considera che il reddito del lavoratore rappresenti almeno il 60% dell'importo totale».

5 L'articolo 22, paragrafo 1, lettera b), della stessa legge è formulato nei seguenti termini:

«Per redditi di fonte ceca si intendono, nel caso di soggetti passivi di cui all'articolo 2, paragrafo 3, e

all'articolo 17, paragrafo 4, i redditi tratti da un'attività retribuita (impiego retribuito) (...) svolta nel territorio della Repubblica ceca (...)).».

6 L'articolo 38c della medesima legge enuncia:

«Ai sensi degli articoli 38d, 38e e 38h, è debitore dell'imposta anche il soggetto passivo di cui all'articolo 2, paragrafo 3, e all'articolo 17, paragrafo 4, che ha uno stabilimento fisso nel territorio della Repubblica ceca (articolo 22, paragrafo 2) oppure vi occupa i propri dipendenti per più di 183 giorni, salvo i casi di prestazione di servizi ai sensi delle disposizioni di cui all'articolo 22, paragrafo 1, lettera c) (...). Nel caso previsto all'articolo 6, paragrafo 2, seconda e terza frase, il soggetto passivo di cui all'articolo 2, paragrafo 3, e all'articolo 17, paragrafo 4, non è considerato soggetto debitore dell'imposta».

7 Ai sensi dell'articolo 38h, paragrafo 1, di detta legge:

«Il soggetto tenuto al pagamento dell'imposta calcola l'acconto sui redditi delle persone fisiche derivanti da attività lavorativa dipendente e da altri trattamenti legati alla funzione (in prosieguo: l'"acconto") a partire dalla base per il calcolo dell'acconto. (...)).».

#### *La convenzione contro la doppia imposizione*

8 L'articolo 14, paragrafo 1, della convenzione intesa a evitare la doppia imposizione e l'evasione fiscale nel settore dell'imposta sul reddito e sul patrimonio, conclusa fra la Repubblica ceca e la Repubblica slovacca (comunicazione del ministero degli Affari esteri n. 100/2003, pubblicata nella Raccolta delle convenzioni internazionali) prevede che:

«Fatte salve le disposizioni di cui agli articoli 15, 17 e 18, gli stipendi, le retribuzioni e altre analoghe remunerazioni percepite da un residente di uno Stato parte della Convenzione per attività lavorativa sono assoggettati ad imposta solo in detto Stato, sempreché l'attività lavorativa non sia stata svolta nell'altro Stato parte della Convenzione. Laddove l'attività lavorativa sia stata svolta nell'altro Stato parte della Convenzione le remunerazioni percepite a titolo di tale attività possono essere assoggettate ad imposta in questo altro Stato».

9 L'articolo 23, paragrafi 1 e 3, di detta convenzione prevede che:

«1. I cittadini di uno Stato parte della Convenzione non sono assoggettati nell'altro Stato parte della Convenzione ad alcuna imposizione fiscale né ad alcun obbligo ad essa connesso, diversi o più onerosi dell'imposizione fiscale o dell'obbligo ad essa connesso cui possono essere assoggettati i cittadini di tale altro Stato parte della Convenzione, che sono nella medesima situazione, in particolare con riferimento alla residenza. Indipendentemente dalla disposizione di cui all'articolo 1, la presente disposizione si applica anche a coloro che non sono residenti di uno o di entrambi gli Stati parte della Convenzione.

(...)

3. L'assoggettamento ad imposta di una stabile organizzazione, posseduta da un'impresa di uno Stato parte della Convenzione nell'altro Stato parte della Convenzione non sarà assoggettata in questo secondo Stato ad imposizione delle imprese meno favorevole rispetto alle imprese di tale secondo Stato che svolgono le stesse attività (...)).».

#### **Procedimenti principali e questioni pregiudiziali**

10 I procedimenti principali riguardano due società ceche, la Strojírny Prostřjov e la ACO Industries Tábor, che si sono avvalse dei servizi di un'agenzia di lavoro interinale avente sede

nella Repubblica slovacca ma operante nella Repubblica ceca tramite una succursale iscritta nel registro delle imprese della Repubblica ceca. Tali due società, in qualità di utilizzatrici, si sono avvalse, per un tempo determinato, della manodopera di lavoratori impiegati presso detta agenzia.

#### *Procedimento C-53/13*

11 La Finanční úřad v Prostějov (direzione delle finanze di Prostějov), con decisione del 7 marzo 2011, ha chiesto alla Strojírny Prostějov di versare al bilancio dello Stato la ritenuta dell'imposta sul reddito dovuta dai lavoratori della cui manodopera si era avvalsa. A suo avviso, dato che, con riguardo al diritto ceco, la succursale di una persona giuridica straniera non è dotata della capacità di essere titolare di diritti e di obblighi, l'impresa prestatrice doveva essere considerata una agenzia straniera. Di conseguenza, il beneficiario ceco della manodopera sarebbe tenuto a trattenere l'imposta sul reddito di tali lavoratori e di riversarla al bilancio statale.

12 Il ricorso avverso detta decisione, proposto dalla Strojírny Prostějov dinanzi alla Finanční úřad v Ostravě (direzione delle finanze di Ostrava) è stato respinto dalla medesima con decisione del 18 agosto 2011. Quest'ultima decisione è attualmente oggetto di riesame dinanzi al Krajský soud v Ostravě (corte regionale di Ostrava).

13 Quest'ultimo ritiene che la normativa ceca introduca una discriminazione tra la situazione di un'impresa ceca che si avvale dei servizi di un'agenzia di lavoro interinale nazionale e quella di un'impresa ceca che ricorre ad un'agenzia stabilita in un altro Stato membro. È infatti solo nel secondo caso che l'impresa ceca è tenuta ad effettuare la ritenuta alla fonte dell'imposta sul reddito dovuta dai lavoratori della cui manodopera si avvale a titolo del contratto concluso con l'agenzia di lavoro interinale, mentre, nel primo caso, spetta all'agenzia di lavoro interinale, di cui tali lavoratori sono dipendenti, effettuare detta ritenuta. Orbene, ciò costituirebbe una restrizione alle libertà di prestazione dei servizi e di circolazione dei lavoratori, dato che un tale obbligo comporterebbe oneri, segnatamente di ordine amministrativo, gravanti solo sulle imprese che scelgano un'agenzia non stabilita nella Repubblica ceca.

14 Alla luce di queste considerazioni, il Krajský soud v Ostravě ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli 56 [TFUE] e 57 [TFUE] ostino all'applicazione di una normativa nazionale che, nel caso in cui un'impresa (il prestatore) che mette lavoratori a disposizione di un'altra impresa sia stabilita nel territorio di un altro Stato membro, impone all'impresa utilizzatrice l'obbligo di trattenere l'imposta sul reddito prelevata sulle retribuzioni versate a tali lavoratori e di riversarla al bilancio statale, mentre, se il prestatore è stabilito nel territorio della Repubblica ceca, tale obbligo grava sul prestatore».

#### *Procedimento C-80/13*

15 La Finanční úřad v Táboře (amministrazione tributaria di Tábor) ha assoggettato la ACO Industries Tábor ad un controllo fiscale e ha constatato che nel corso del 2007 e del 2008 non è stato prelevato alcun acconto sull'imposta sul reddito dei lavoratori messi a disposizione dalla N-Partner, un'agenzia di lavoro interinale stabilita nella Repubblica slovacca. Per tale ragione, essa ha ordinato alla ACO Industries Tábor di versare detto acconto. La base imponibile considerata per il calcolo dell'importo di detto acconto corrispondeva al 60% delle somme fatturate alla ACO Industries Tábor dalla succursale ceca della N-Partner.

16 La ACO Industries Tábor ha proposto dinanzi alla Finanční úřad v České Budějovicích (direzione delle finanze di České Budějovice) un ricorso avverso la decisione della Finanční úřad v Táboře, il quale è stato respinto con decisione del 13 maggio 2011. La ACO

Industries Tábor ha interposto appello avverso tale ultima decisione dinanzi al Krajský soud v ?eských Bud?jovicích (corte d'appello di ?eské Bud?jovice). Quest'ultimo ha respinto detto appello con decisione del 31 gennaio 2012, avverso la quale è stato proposto ricorso per cassazione dinanzi al Nejvyšší správní soud (Corte amministrativa suprema).

17 Il Nejvyšší správní soud considera che la normativa ceca, da un lato, possa dissuadere un'impresa, quale la ACO Industries Tábor, dall'avvalersi dei servizi offerti da un'agenzia di lavoro interinale stabilita in uno Stato membro diverso dalla Repubblica ceca, dato che, in tale caso, detta normativa non solo impone l'obbligo di ritenuta alla fonte, ma prevede anche, quanto alla ampiezza dell'imposizione, una base dell'imposta forfettaria che non tiene conto della retribuzione effettiva percepita dai lavoratori. Dall'altro lato, detta normativa avrebbe la conseguenza che sarebbe meno interessante per un'agenzia di lavoro interinale stabilita fuori dalla Repubblica ceca proporre servizi in tale Stato membro rispetto ad un'agenzia stabilita nel medesimo. Parimenti, l'accesso al mercato del lavoro nella Repubblica ceca tramite agenzie di lavoro interinale non nazionali sarebbe reso più difficile. Per tali ragioni, detto giudice si chiede se la normativa di cui trattasi non costituisca una restrizione alla libertà di stabilimento o alla libera prestazione dei servizi e, a titolo accessorio, anche alla libera circolazione dei lavoratori.

18 Inoltre, pur escludendo che tale restrizione possa essere giustificata da motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di sanità pubblica, detto giudice si chiede se considerazioni attinenti all'efficacia del controllo fiscale possano giustificare detta restrizione, dato che, nella fattispecie, il prestatore di servizi, vale a dire l'agenzia di lavoro interinale slovacca, ha una succursale, stabilita nella Repubblica ceca, a cui potrebbe rivolgersi l'amministrazione tributaria per reclamare l'imposta. Tale succursale, infatti, potrebbe incaricarsi di effettuare la ritenuta, come, peraltro, è stato fatto nel procedimento principale dalla succursale ceca della N-Partner.

19 Quanto alla determinazione della base dell'imposta mediante l'applicazione di un tasso forfettario del 60% dell'importo fatturato dall'agenzia di lavoro interinale slovacca all'impresa utilizzatrice, il giudice del rinvio considera invece che detta finzione giuridica può essere giustificata da un interesse legato all'efficacia del controllo fiscale. Infatti, tale regola avrebbe lo scopo di scoraggiare le agenzie di lavoro interinale straniere dal fatturare l'importo dovuto dalle imprese utilizzatrici senza distinguere tra la parte di tale importo dovuta a titolo di retribuzione dei lavoratori, per la quale dovrebbe essere effettuata una ritenuta, e quella dovuta a titolo di remunerazione di detta agenzia per il servizio prestato. Pertanto, tale normativa si applicherebbe solo alla situazione in cui la fattura emessa dall'agenzia di lavoro interinale non residente non indichi l'importo della remunerazione del servizio di intermediazione.

20 Alla luce di quanto sopra, il Nejvyšší správní soud ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

«1) Se gli articoli 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] e 56 [TFUE] ostino ad una normativa in base alla quale un datore di lavoro stabilito in uno Stato membro sia obbligato a versare un acconto a titolo di imposta sui redditi di lavoratori dipendenti (cittadini di un secondo Stato membro), che gli sono temporaneamente assegnati da un'agenzia interinale, con sede nel secondo Stato membro, attraverso una succursale costituita nel primo Stato membro.

2) Se gli articoli 18 [TFUE], 45 [TFUE], 49 [TFUE] e 56 [TFUE] ostino ad una normativa secondo la quale la base imponibile dell'imposta sui redditi di detti lavoratori è fissata ad un importo forfettario pari ad almeno il 60% delle somme fatturate dall'agenzia di lavoro interinale qualora nell'importo fatturato sia inclusa anche la commissione d'intermediazione.

3) In caso di risposta affermativa alla prima o alla seconda questione, se in una situazione come quella della fattispecie sia possibile limitare le menzionate libertà fondamentali per motivi di

ordine pubblico, pubblica sicurezza o sanità pubblica, o eventualmente per motivi di efficacia dei controlli fiscali».

21 Con ordinanza del presidente della Corte del 20 marzo 2013, i procedimenti C?53/13 e C?80/13 sono stati riuniti ai fini delle fasi scritta ed orale del procedimento, nonché della sentenza.

### **Sulle questioni pregiudiziali**

*Sulla questione pregiudiziale nel procedimento C?53/13 e sulla prima e sulla terza questione pregiudiziale nel procedimento C?80/13*

22 Con la questione nel procedimento C?53/13 e con la prima e la terza questione nel procedimento C?80/13, che occorre esaminare congiuntamente, i giudici del rinvio chiedono, in sostanza, se gli articoli 18 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE, 56 TFUE o 57 TFUE ostino ad una normativa, come quella di cui trattasi nei procedimenti principali, in virtù della quale le società stabilite in un primo Stato membro che si avvalgono di lavoratori impiegati e distaccati da agenzie di lavoro interinale stabilite in un secondo Stato membro, ma operanti in tale primo Stato tramite una succursale, sono tenute a trattenere alla fonte e a versare al primo Stato un acconto sull'imposta sul reddito dovuta da detti lavoratori, laddove il medesimo obbligo non è previsto per le società stabilite nel primo Stato che utilizzano i servizi di agenzie di lavoro interinale stabilite in tale medesimo Stato.

#### Osservazioni preliminari

23 Per risolvere tali questioni, si deve subito rilevare che, se è vero che allo stato attuale del diritto dell'Unione la materia delle imposte dirette non rientra, in quanto tale, nella competenza dell'Unione, ciò non toglie tuttavia che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare le competenze loro attribuite nel rispetto del diritto dell'Unione (v. sentenza FKP Scorpio Konzertproduktionen, C?290/04, EU:C:2006:630, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

24 Inoltre, quanto al punto se una legislazione nazionale ricada sotto l'una o l'altra libertà di circolazione prevista dai Trattati, risulta da una giurisprudenza ben consolidata che occorre prendere in considerazione l'oggetto della legislazione di cui trattasi (v., segnatamente, sentenze Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707, punto 90, nonché Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, EU:C:2006:544, punti da 31 a 33).

25 Nella fattispecie, la normativa ceca impone alle imprese ceche che desiderino avvalersi dei servizi di intermediazione di un'agenzia di lavoro interinale non stabilita nella Repubblica ceca un obbligo di ritenuta alla fonte dell'imposta sul reddito dovuta dai lavoratori distaccati a loro beneficio da tale agenzia, laddove il medesimo obbligo non è previsto per le imprese ceche che intendano avvalersi dei servizi di intermediazione di un'agenzia di lavoro interinale stabilita nella Repubblica ceca.

26 Orbene, secondo una costante giurisprudenza l'articolo 56 TFUE conferisce diritti non soltanto al prestatore di servizi, ma anche al destinatario degli stessi (v., segnatamente, sentenze Luisi e Carbone, 286/82 e 26/83, EU:C:1984:35, punto 10; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punto 32, nonché X, C?498/10, EU:C:2012:635, punto 23).

27 Di conseguenza, la normativa di cui trattasi nei procedimenti principali rientra nella libera prestazione di servizi.

28 Certo, come sostiene la Commissione europea, una tale normativa può incidere anche sulla libertà di stabilimento delle agenzie di lavoro interinale che intendano prestare i propri servizi nella

Repubblica ceca pur mantenendo la loro sede in un altro Stato membro, tanto più che, nella specie, le agenzie di cui trattasi esercitavano le loro attività nella Repubblica ceca tramite una succursale.

29 Lo stesso vale per quanto riguarda la libertà di circolazione dei lavoratori, dato che detta normativa riguarda modalità di riscossione dell'imposta sui redditi che sono imposte alle imprese ceche presso le quali tali lavoratori sono stati distaccati nell'ambito di un rapporto contrattuale con le agenzie di cui sono dipendenti, circostanza che è idonea ad incidere indirettamente sulla possibilità per i medesimi di esercitare la loro libertà di circolazione.

30 Tuttavia, nonostante gli eventuali effetti restrittivi di detta normativa sulle libertà di stabilimento e di circolazione dei lavoratori, tali effetti sarebbero l'inevitabile conseguenza di un possibile ostacolo alla libera prestazione dei servizi i quali non giustificano, in ogni caso, un esame autonomo di detta legislazione in considerazione degli articoli 45 TFUE e 49 TFUE (v., in tal senso, sentenze Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, punto 27, nonché Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, EU:C:2006:544, punto 33).

31 Infine, in tali circostanze, non occorre nemmeno procedere ad un'interpretazione dell'articolo 18 TFUE.

32 Infatti, tale norma può essere applicata autonomamente solo in casi disciplinati dal diritto dell'Unione per i quali il trattato FUE non preveda uno specifico divieto di discriminazione. Orbene, il principio di non discriminazione è stato attuato, nel settore della libera prestazione di servizi, dagli articoli da 56 TFUE a 62 TFUE (v., per analogia, sentenze Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, punto 37, nonché Schulz-Delzers e Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, punto 29).

33 Occorre quindi esaminare la normativa ceca di cui trattasi nei procedimenti principali alla luce dell'articolo 56 TFUE.

Sulla restrizione alla libera prestazione dei servizi

34 Per verificare se la normativa di cui trattasi nei procedimenti principali rispetti la libera prestazione dei servizi, occorre ricordare che, conformemente alla giurisprudenza della Corte, l'articolo 56 TFUE esige l'eliminazione di ogni restrizione a tale libertà fondamentale imposta per il fatto che il prestatore è stabilito in uno Stato membro diverso da quello in cui è fornita la prestazione (v. sentenze Commissione/Germania, 205/84, EU:C:1986:463, punto 25; Commissione/Italia, EU:C:1991:78, punto 15; FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punto 31, e X, EU:C:2012:635, punto 21).

35 Costituiscono restrizioni alla libera prestazione dei servizi le misure nazionali che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di tale libertà (sentenza X, EU:C:2012:635, punto 22 e la giurisprudenza ivi citata).

36 Inoltre, come è stato ricordato al punto 26 della presente sentenza, l'articolo 56 TFUE conferisce diritti non solo al prestatore dei servizi stesso, ma anche al destinatario di detti servizi.

37 Orbene, è giocoforza constatare che, nella fattispecie, l'obbligo di procedere alla ritenuta di un acconto sull'imposta sul reddito dei lavoratori messi a disposizione dalle agenzie di lavoro interinale non stabilite nella Repubblica ceca e al versamento di detto acconto allo Stato ceco è imposto inevitabilmente ai destinatari dei servizi forniti da tali agenzie e implica un onere amministrativo supplementare che non viene richiesto ai destinatari dei medesimi servizi forniti da un prestatore residente. Di conseguenza, un tale obbligo è idoneo a rendere i servizi transfrontalieri meno attraenti per tali destinatari rispetto ai servizi forniti da prestatori di servizi

residenti e a dissuadere di conseguenza detti destinatari dal rivolgersi a prestatori di servizi residenti in altri Stati membri (v., in tal senso, sentenze FKP Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punto 33; Commissione/Belgio, C?433/04, EU:C:2006:702, punti da 30 a 32, e X, EU:C:2012:635, punto 28).

38 Il governo danese, basandosi sulla sentenza Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762, punti da 49 a 51), fa valere che la situazione delle agenzie stabilite nella Repubblica ceca è obiettivamente diversa da quella delle agenzie stabilite fuori da tale Stato membro e che, di conseguenza, la restrizione alla libera prestazione di servizi di cui trattasi non è discriminatoria.

39 A tal proposito, basta tuttavia rilevare che il prestatore e il destinatario dei servizi sono due soggetti di diritto diversi, ciascuno portatore di interessi propri, ognuno dei quali deve potersi avvalere della libera prestazione dei servizi, qualora i suoi diritti subiscano un pregiudizio (sentenza X, EU:C:2012:635, punto 27).

40 Nella specie, la differenza di trattamento istituita dalla normativa di cui trattasi nel procedimento principale incide sul diritto dei destinatari dei servizi di scegliere liberamente servizi transfrontalieri. Inoltre, in quanto tali destinatari risiedono nella Repubblica ceca, coloro che decidano di avvalersi dei servizi delle agenzie residenti si trovano in una situazione paragonabile a coloro che preferiscono i servizi di un'agenzia non residente.

41 Ne consegue che una normativa come quella discussa nei procedimenti principali costituisce un ostacolo alla libera prestazione di servizi, proibito, in linea di principio, dall'articolo 56 TFUE.

42 Tale conclusione non può essere rimessa in discussione dall'argomento del governo ceco secondo cui gli effetti della normativa in questione sono trascurabili, dato che, secondo una giurisprudenza costante, anche una limitazione di debole portata o di importanza minore di una libertà fondamentale è vietata dal Trattato (sentenze Commissione/Francia, C?34/98, EU:C:2000:84, punto 49, e X, EU:C:2012:635, punto 30).

Sulla giustificazione di una restrizione alla libera prestazione dei servizi

43 Quanto alla possibilità di giustificare una tale restrizione, nessuno dei destinatari ha depositato osservazioni dinanzi alla Corte né i giudici del rinvio considerano che tale restrizione possa essere giustificata per motivi di ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di sanità pubblica.

44 Risulta tuttavia da una giurisprudenza costante della Corte che una normativa nazionale che rientri in un settore non ancora armonizzato a livello dell'Unione 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., segnatamente, sentenze Säger, C?76/90, EU:C:1991:331, punto 15, e Commissione/Belgio, EU:C:2006:702, punto 33).

45 Orbene, sia il Nejvyšší správní soud, nella sua domanda, sia il governo ceco, in udienza, hanno in sostanza considerato che la normativa ceca in questione nel procedimento principale è giustificata con riferimento alla necessità di garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta sul reddito. A tal riguardo, detto governo ha segnatamente fatto valere che la ritenuta alla fonte costituisce un modo molto efficace di riscuotere l'imposta poiché consente all'amministrazione tributaria di venire immediatamente a conoscenza delle informazioni rilevanti concernenti il

debitore dell'imposta.

46 Occorre rilevare al riguardo che la Corte ha già dichiarato che la necessità di garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta sul reddito costituisce una ragione imperativa di interesse generale tale da giustificare una restrizione alla libera prestazione dei servizi (sentenze FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punto 35, e X, EU:C:2012:635, punto 39).

47 In particolare, la Corte ha anche precisato che la procedura di ritenuta alla fonte rappresenta un mezzo legittimo e appropriato per garantire la tassazione dei redditi di un soggetto stabilito al di fuori dello Stato dell'imposizione e per evitare che i redditi in questione sfuggano alla tassazione sia nello Stato di residenza sia in quello in cui i servizi sono forniti (sentenze FKP Scorpio Konzertproduktionen, EU:C:2006:630, punto 36, e X, EU:C:2012:635, punto 39).

48 Tuttavia, tale soluzione si basava, tanto nella sentenza FKP Scorpio Konzertproduktionen (EU:C:2006:630) quanto nella sentenza X (EU:C:2012:635), sulla circostanza che i prestatori dei servizi in questione nei procedimenti che hanno dato luogo a tali sentenze fornivano servizi occasionali in uno Stato membro diverso da quello in cui erano stabiliti, restandovi solo poco tempo (v., in particolare, sentenza X, EU:C:2012:635, punto 42).

49 Come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 70 delle sue conclusioni è giocoforza constatare che, nella specie, non si può sostenere che le agenzie di lavoro interinale di cui trattasi nei procedimenti principali forniscono i loro servizi nella Repubblica ceca solo occasionalmente, dato che hanno agito tramite una succursale iscritta nel registro delle imprese della Repubblica ceca.

50 Tanto premesso, anche se, come precisa il governo ceco, una succursale, secondo il diritto ceco, non ha personalità giuridica e non può dunque essere tenuta a versare imposte secondo il diritto ceco, ciò non toglie che una tale succursale garantisce una presenza fisica del prestatore di servizi sul territorio dello Stato membro ospitante e si occupa di alcuni atti amministrativi per conto dell'agenzia di lavoro interinale interessata quali la firma dei contratti.

51 A tal proposito, non solo non si può escludere che le autorità ceche riscuotano l'imposta dovuta presso tale succursale e che di conseguenza quest'ultima effettui la ritenuta in questione, ma risulta anche dagli elementi del fascicolo nel procedimento C-80/13 che, nella fattispecie, gli acconti prelevati sui salari degli impiegati interessati sono effettivamente stati versati dalla succursale dell'agenzia di lavoro interinale slovacca.

52 Per di più, l'imposizione ai destinatari dei servizi residenti, invece che alla succursale ceca delle agenzie residenti di altri Stati membri, dell'onere amministrativo legato alla ritenuta dell'imposta sul reddito dovuta dai lavoratori distaccati non sembra essere più semplice o più efficace né dal punto di vista dei prestatori di servizi né dal punto di vista dell'amministrazione ceca. Infatti, dato che la succursale dell'agenzia di lavoro interinale di cui i lavoratori sono dipendenti dispone più facilmente delle informazioni necessarie concernenti i redditi di tali lavoratori, l'onere amministrativo legato all'operazione della ritenuta sarebbe meno gravoso per tale succursale che per i destinatari dei servizi.

53 Ne consegue che, in tali circostanze, la normativa nazionale di cui trattasi nei procedimenti principali non è idonea a garantire l'efficacia della riscossione dell'imposta sul reddito.

54 L'Odvolačí finanční editelství aggiunge che tale legislazione può tuttavia essere giustificata dalla necessità di prevenire la frode e l'evasione fiscale. Inoltre, secondo il governo ceco, i meccanismi di cooperazione amministrativa in materia fiscale non sono sufficientemente efficaci per prevenire eventuali evasioni fiscali. Infatti, la pratica delle autorità tributarie dimostrerebbe

l'esistenza di numerose frodi e evasioni fiscali in occasione della fornitura internazionale di manodopera.

55 La Corte ha certamente affermato, a più riprese, 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 Baxter e a., C?254/97, EU:C:1999:368, punto 18, nonché Commissione/Belgio, EU:C:2006:702, punto 35).

56 La Corte ha tuttavia precisato anche che una presunzione generale di evasione o di frode fiscale fondata sulla circostanza che un prestatore di servizi sia stabilito in un altro Stato membro non può bastare a giustificare una misura fiscale che pregiudichi gli obiettivi del Trattato (v., in tal senso, sentenze Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, EU:C:2006:568, punto 61; Commissione/Belgio, EU:C:2006:702, punto 35, e Commissione/Spagna, C?153/08, EU:C:2009:618, punto 39).

57 Orbene, da un lato, gli argomenti della Repubblica ceca riguardanti l'esistenza di numerose frodi e evasioni fiscali in occasione della fornitura internazionale di manodopera sono rimasti molto vaghi, segnatamente per quanto concerne la situazione specifica delle agenzie di lavoro interinale stabilite in altri Stati membri aventi una succursale registrata nella Repubblica ceca.

58 Dall'altro lato, la circostanza che la succursale di cui trattasi nel procedimento C?80/13 si sia incaricata delle operazioni amministrative che consentono di effettuare e di versare la ritenuta di cui trattasi nel procedimento principale consente di dubitare della fondatezza di una tale presunzione generale.

59 Ciò premesso, l'applicazione della ritenuta di cui trattasi nel procedimento principale non può essere giustificata come necessaria alla prevenzione della frode e dell'evasione fiscale.

60 Tenuto conto di quanto precede, occorre rispondere alla questione posta nel procedimento C?53/13 e alla prima e alla terza questione poste nel procedimento C?80/13, che l'articolo 56 TFUE osta ad una normativa, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in virtù della quale le società stabilite in un primo Stato membro che si avvalgono di lavoratori impiegati e distaccati da agenzie di lavoro interinale stabilite in un secondo Stato membro, ma operanti nel primo Stato tramite una succursale, sono tenute a trattenere alla fonte e a versare al primo Stato un acconto sull'imposta sul reddito dovuta da detti lavoratori, laddove il medesimo obbligo non è previsto per le società stabilite nel primo Stato che utilizzano i servizi di agenzie di lavoro interinale stabilite in tale medesimo Stato.

#### *Sulla seconda questione nel procedimento C?80/13*

61 Con la sua seconda questione nel procedimento C?80/13, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 56 TFUE osti ad una normativa, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in virtù della quale, quando l'importo fatturato dall'agenzia di lavoro interinale residente in un altro Stato membro comprende sia la retribuzione dei lavoratori distaccati sia la remunerazione del servizio di intermediazione, la base per il calcolo di detto racconto è fissata ad almeno il 60% di tale importo, senza che il debitore dell'imposta possa dimostrare che la retribuzione effettivamente percepita dai lavoratori è inferiore al 60% di detto importo.

62 È giocoforza constatare che, in quanto le modalità di calcolo della ritenuta in questione sono strettamente legate all'obbligo di effettuare detta ritenuta e, come risulta dalla decisione di rinvio nel procedimento C?80/13, vanno applicate solo quando il destinatario dei servizi di cui trattasi è tenuto ad effettuare detta ritenuta, tenuto conto della risposta fornita alla questione del procedimento C?53/13 e alle questioni prima e terza del procedimento C?80/13, non occorre

rispondere a detta questione.

### **Sulle spese**

63 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

**L'articolo 56 TFUE osta ad una normativa, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in virtù della quale le società stabilite in un primo Stato membro che si avvalgono di lavoratori impiegati e distaccati da agenzie di lavoro interinale stabilite in un secondo Stato membro, ma operanti nel primo Stato tramite una succursale, sono tenute a trattenere alla fonte e a versare al primo Stato un acconto sull'imposta sul reddito dovuta da detti lavoratori, laddove il medesimo obbligo non è previsto per le società stabilite nel primo Stato che utilizzano i servizi di agenzie di lavoro interinale stabilite in tale medesimo Stato.**

Firme

\* Lingua processuale: il ceco.