



Datum van
inontvangstneming

:

06/10/2021

Zaak C-433/21

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

16 juli 2021

Verwijzende rechter:

Corte suprema di cassazione (Italië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

8 juli 2021

Verzoekster:

Agenzia delle Entrate

Verweerster:

Contship Italia s.p.a.

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Bij de Corte suprema di cassazione (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken) ingesteld cassatieberoep tegen een beslissing van de Commissione tributaria regionale della Liguria (belastingrechter in tweede aanleg Ligurië, Italië; hierna: „Commissione tributaria regionale”) betreffende de toepasbaarheid van de regeling inzake brievenbusmaatschappijen van artikel 30 van wet nr. 724 van 1994, in de versie die in het betrokken belastingtijdvak gold (het jaar 2005).

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Verenigbaarheid van de Italiaanse regeling inzake brievenbusmaatschappijen, in de versie die op het betrokken belastingtijdvak van toepassing was, met de artikelen 18 en 49 VWEU.

Prejudiciële vraag

Aan Hof van Justitie van de Europese Unie wordt de volgende vraag voorgelegd:

„Staan artikel 18 VWEU (ex artikel 12 VEG) en artikel 49 VWEU (ex artikel 43 VEG) in de weg aan een nationale regeling als die in artikel 30, lid 1, punt 5, van wet nr. 724 van 23 december 1994, in de ratione temporis toepasselijke versie die gold vóór de wetwijziging van wet nr. 296 van 27 december 2006, die van de regeling ter bestrijding van belastingontwijking middels lege vennootschappen – volgens welke regeling minima voor inkomsten en opbrengsten worden vastgesteld die gerelateerd zijn aan bepaalde activa, en het niet bereiken van die minima een aanwijzing vormt dat de vennootschap geen activiteiten ontplooit en tot gevolg heeft dat een fictief belastbaar inkomen wordt vastgesteld – uitsluitend vennootschappen en entiteiten uitsluit waarvan de aandelen worden verhandeld op Italiaanse gereguleerde markten, en niet tevens vennootschappen en entiteiten waarvan de aandelen worden verhandeld op buitenlandse gereguleerde markten, alsmede vennootschappen die, ook indirect, zeggenschap hebben over of onder de zeggenschap staan van die beursgenoteerde vennootschappen en lichamen?”

Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen

De artikelen 18 en 49 VWEU en de relevante rechtspraak van het Hof.

In artikel 18 VWEU is het beginsel van non-discriminatie verankerd, dat op belastinggebied voor de lidstaten de verplichting tot inachtneming van „de nationale behandeling” van degenen die gebruik hebben gemaakt van de door het Verdrag gegarandeerde vrijheden, met zich brengt (arrest van het Hof van Justitie van 12 december 2002, C-385/00 EU:C:2002:750, punt 94). Het beginsel van gelijke behandeling verbiedt niet alleen zichtbare discriminatie op grond van de zetel van de vennootschappen, maar ook verkapte vormen van discriminatie op basis van andere criteria (arresten Hof van 5 februari 2014, Sport, C-385/12, EU:C:2014:47, punt 30, en 14 februari 1995, C-279/93, EU:C: 1995:31, punt 26).

In artikel 49 VWEU is het beginsel van vrijheid van vestiging vastgelegd. De bepalingen van het VWEU betreffende de vrijheid van vestiging verbieden dat de lidstaat van oorsprong de vestiging van een van zijn burgers of van een naar zijn recht opgerichte vennootschap in een andere lidstaat bemoeilijkt (arresten van het Hof van Justitie van 16 april 2015, Commissie/Duitsland, C-591/13, EU:C:2015:230; punt 56; 26 mei 2011, Commissie/Denemarken, C-261/11, EU:C:2013:480, punten 26 en 27). Justitiabelen die het recht van vrije vestiging genieten kunnen de in artikel 43 VWEU bedoelde activiteiten volledig in een andere staat dan de staat van oorsprong verrichten (hoofdvestiging), of hun activiteiten zowel in de staat van oorsprong, waar zij hun hoofdkantoor hebben gehouden, als in een lidstaat van ontvangst waar zij een vaste inrichting hebben (nevenvestiging) verrichten: zie arrest van het Hof van Justitie van 27 september

1988, Daily Mail, C-81/87, EU:C: 1988:456, punten 16 en 17). De vrijheid van vestiging (nevenvestiging) kan ook worden uitgeoefend door middel van aandelenbezit (arresten Hof van 6 oktober 2015, C-66/14, Finanzamt Linz, EU:C:2015:661, punt 26; 12 juni 2014, SCA Group Holding BV, C-39/13,– C-41/13, EU:C:2014:1758, punten 20 en 45, en 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punt 17), en door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap (arrest van 12 september 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, EU:C:2006:278, punten 41 en 42).

Aangevoerde nationale bepalingen

Legge del 22 dicembre 1994 n. 724 - Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (wet nr. 724 van 22 december 1994 – Maatregelen tot rationalisering van de overheidsfinanciën) bevat een regeling ter bestrijding van belastingontwijking middels lege vennootschappen.

In het bijzonder bepaalde artikel 30, lid 1, van die wet, in de op de onderhavige zaak toepasselijke versie, het volgende: „Naamloze vennootschappen, commanditaire vennootschappen op aandelen, vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, vennootschappen onder firma en gewone commanditaire vennootschappen, alsmede vennootschappen en entiteiten van welke aard ook met een vaste inrichting op het grondgebied van de staat, worden – tenzij het tegendeel wordt bewezen – als lege vennootschappen aangemerkt indien het totale bedrag van de inkomsten, de vermeerderingen van voorraden en de opbrengsten, met uitzondering van buitengewone inkomsten, die in de winst- en verliesrekening zijn vermeld, lager is dan [bepaalde drempelbedragen].”

De verwijzende rechter legt uit dat het genoemde artikel 30 de regeling bevat inzake „brievenbusvennootschappen”, ook wel „lege vennootschappen” genoemd: dit zijn vennootschappen die geen daadwerkelijke ondernemingsactiviteiten verrichten, aangezien zij zijn opgericht met het doel belastingverplichtingen te omzeilen. De regeling voorziet in een „activiteitentest” om vast te stellen of er sprake is van een brievenbusmaatschappij, die is gebaseerd op een aantal parameters voor minimuminkomsten; indien een vennootschap die minima niet bereikt, wordt zij geacht „niet actief” te zijn, en wordt een fictief belastbaar inkomen vastgesteld waarvan de hoogte inductief, dat wil zeggen, op basis van aannamen, wordt vastgesteld, ongeacht de gegevens in de boekhouding. De activiteitentest is gebaseerd op de constatering dat vennootschappen die daadwerkelijk een ondernemingsactiviteit verrichten, continu een minimumdrempel aan inkomsten bereiken. Artikel 30, lid 1, biedt de belastingplichtige evenwel de mogelijkheid om te bewijzen dat de vennootschap niet tot doel heeft belasting te ontwijken.

De betrokken regeling weerspiegelt de tendens in de Italiaanse rechtsorde dat ondernemingsstructuren uitsluitend worden gebruikt voor het daadwerkelijk verrichten van ondernemingsactiviteit.

Artikel 30 bepaalt in datzelfde lid 1 evenwel dat de hierboven beschreven regeling niet van toepassing is op bepaalde categorieën belastingplichtigen.

Zo was in de versie van [dat lid] 1 die van toepassing was op het betrokken belastingtijdvak (het jaar 2005, vóór de inwerkingtreding van wet nr. 296 van 2006) bepaald dat meerdere categorieën belastingplichtigen, waaronder „vennootschappen en entiteiten waarvan de aandelen worden verhandeld op Italiaanse gereguleerde markten”, van die regeling waren uitgesloten.

In de huidige versie van artikel 30, lid 1, zoals gewijzigd bij artikel 1, lid 109, onder d), van legge 27 dicembre 2006 n. 296 - Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (wet nr. 296 van 27 december 2006 - Voorschriften voor de inrichting van de jaarlijkse en meerjaarlijkse staatsbegroting) (begrotingswet 2007) is de voornoemde categorie van beursgenoteerde vennootschappen uitgebreid, en vallen daaronder ook „vennootschappen en entiteiten die zeggenschap uitoefenen over vennootschappen en entiteiten waarvan de aandelen worden verhandeld op Italiaanse en buitenlandse gereguleerde markten, alsmede diezelfde beursgenoteerde vennootschappen en entiteiten en de vennootschappen waarover zij, ook indirect, zeggenschap uitoefenen”.

De verwijzende rechter legt uit dat in beide bovenstaande versies van artikel 30, lid 1, het feit dat beursgenoteerde vennootschappen (uitsluitend op Italiaanse gereguleerde markten of op Italiaanse en buitenlandse gereguleerde markten) van de regeling inzake brievenbusmaatschappijen zijn uitgesloten, wordt gerechtvaardigd door de omstandigheid dat die vennootschappen onder toezicht staan van overheidsinstanties die tot doel hebben beleggers te beschermen en de efficiëntie van de markt te waarborgen.

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 1 In het belastingjaar 2005 had de vennootschap Borgo Supermercati s.r.l., die onder zeggenschap stond van een aan de Duitse beurs genoteerde vennootschap, het volledig maatschappelijk kapitaal van de vennootschap Mika s.r.l. in handen. De Agenzia delle Entrate (Italiaanse belastingdienst) heeft ten aanzien van Borgo Supermercati s.r.l. een handeling vastgesteld (naheffingsaanslag) waarin als minimaal belastbaar inkomen van die vennootschap met het oog op de betaling van de IRES (inkomstenbelasting van vennootschappen) een hoger bedrag was vastgesteld dan door Borgo Supermercati s.r.l. was opgegeven.
- 2 Società Borgo Supermercati s.r.l. heeft tegen de handeling van de Agenzia delle Entrate beroep ingesteld bij de Commissione tributaria provinciale di Genova (belastingrechter in eerste aanleg Genua, Italië). Dat beroep werd verworpen.

- 3 Borgo Supermercati s.r.l. heeft tegen de beslissing in eerste aanleg hoger beroep ingesteld bij de Commissione tributaria regionale della Liguria. Het hoger beroep van Borgo Supermercati s.r.l. werd deels toegewezen. Volgens de beslissing in tweede aanleg was op het betrokken belastingjaar de versie van artikel 30 van toepassing die gold vóór de wetwijziging van wet nr. 296 van 2006, die voorschreef dat uitsluitend beursgenoteerde vennootschappen op Italiaanse markten van de regeling inzake brievenbusmaatschappijen waren uitgesloten. Desalniettemin heeft de rechter in tweede aanleg geoordeeld dat op grond van het redelijkheidsbeginsel ook Borgo Supermercati s.r.l. van de regeling inzake brievenbusmaatschappijen moest worden uitgesloten omdat zij een dochteronderneming was van een aan de Duitse beurs genoteerde vennootschap. Eveneens op grond van het redelijkheidsbeginsel heeft hij het bedrag van het belastbare inkomen van de verzoekende vennootschap verlaagd ten opzichte van het in de naheffingsaanslag vastgestelde inkomen: op basis van het criterium van de „participation exemption” (vrijstelling van inkomsten uit deelnemingen), dat is vastgelegd in artikel 89 van decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986 n. 917 (presidentieel besluit nr. 916 van 22 december 1986), werd uit het belastbare inkomen van Borgo Supermercati s.r.l. een percentage dividenden uit deelnemingen die zij in bezit had, verwijderd.
- 4 De Agenzia delle Entrate heeft tegen de beslissing van de Commissione tributaria regionale della Liguria cassatieberoep ingesteld. Contship Italia s.p.a., die ondertussen Borgo Supermercati s.r.l. had overgenomen, heeft een verweerschrift ingediend en incidenteel beroep ingesteld.

Voornaamste argumenten van de partijen in het hoofdgeding

- 5 De Agenzia delle Entrate, verzoekster in het hoofdgeding, betwist uitsluitend de verlaging van het belastbare inkomen van Borgo Supermercati s.r.l..
- 6 Volgens de verwijzende rechter moeten evenwel eerst de in het incidenteel beroep van Contship Italia s.p.a. aangevoerde middelen worden onderzocht, aangezien alvorens het beroep ten gronde te onderzoeken, moet worden nagegaan of de regeling inzake brievenbusmaatschappijen van toepassing is op de situatie van Borgo Supermercati s.r.l.
- 7 Ter ondersteuning van haar verweer voert Contship Italia s.p.a. acht middelen aan, waarvan alleen de eerste vier rechtstreeks verband houden met de prejudiciële vraag.
- 8 Het eerste middel betreft inbreuk op artikel 30 van wet nr. 724 van 1994, waarvan de bij wet nr. 296 van 2006 gewijzigde versie zou moeten worden toegepast als „voortzetting” van de eerdere versie van dat artikel. Volgens verweerster moest de uitsluiting van de regeling inzake brievenbusmaatschappijen ook voordat artikel 30 bij wet nr. 296 van 2006 werd gewijzigd worden toegepast op beursgenoteerde vennootschappen op gereguleerde markten in de Europese Unie,

omdat er anders sprake zou zijn van schending van de vrijheid van vestiging, de economische vrijheid en de vrijheid van ondernemerschap binnen de Unie.

- 9 Het tweede middel betreft eveneens inbreuk op artikel 30 van wet nr. 724 van 1994. Contship Italia s.p.a. voert aan dat het belastbare inkomen in de bestreden uitspraak opnieuw middels de inductieve methode is vastgesteld, waarmee deze in tegenspraak is met de eigen motivering daarin volgens welke op het belastbare inkomen van Borgo Supermercati s.r.l. de „participation exemption” van toepassing is.
- 10 Met betrekking tot deze twee middelen van haar verweer betoogt verweerster dat een „uitlegging in overeenstemming met de volledige regeling” van artikel 30 vereist is, op grond waarvan aan de Duitse beurs genoteerde vennootschappen, zoals de vennootschap die in 2005 volledige zeggenschap uitoefende over Borgo Supermercati s.r.l., ook in de zin van de versie van artikel 30 die gold vóór de wetswijziging van wet nr. 296 van 2006, moesten worden gelijkgesteld met beursgenoteerde vennootschappen op Italiaanse financiële markten. In dit verband betoogt Contship Italia s.p.a. dat in wet nr. 296 van 2006, voor zover de categorie van uitgesloten rechtssubjecten daarin zo ver wordt uitgebreid dat daaronder ook „vennootschappen en entiteiten die zeggenschap uitoefenen over vennootschappen en entiteiten waarvan de aandelen worden verhandeld op Italiaanse en buitenlandse gereguleerde markten, alsmede diezelfde beursgenoteerde vennootschappen en entiteiten en de vennootschappen waarover zij, ook indirect, zeggenschap uitoefenen” vallen, eenvoudigweg een beginsel opgenomen dat reeds in het Unierecht bestond. Indien de versie van artikel 30 die gold vóór de wetswijziging van wet nr. 296 van 2006 anders zou worden uitgelegd, zouden de beginselen van het Unierecht worden geschonden, aangezien er sprake zou zijn van discriminatie op grond van de nationaliteit van de moedermaatschappij en schending van de vrijheid van vestiging en de vrijheid om economische initiatieven te ontplooiën. Op grond van de voornoemde overwegingen verzoekt verweerster subsidiair het vraagstuk aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voor te leggen.
- 11 Het derde middel ziet op schending van artikel 30 van wet nr. 724 van 1994 junctis de artikelen 85 en 87 van presidentieel besluit nr. 917 van 22 december 1986, (goedkeuring van de eenvormige tekst betreffende de inkomstenbelasting). Dit middel betreft met name de vraag of de in artikel 30 vervatte regeling ter bestrijding van belastingontwijking van toepassing is op „zuivere holdings”, dat wil zeggen, op vennootschappen die, net als la Borgo Supermercati s.r.l., geen economische activiteiten met het oog op productie of ruil uitoefenen, maar uitsluitend bedoeld zijn voor de coördinatie en de sturing van de vennootschappen waarover die holding zeggenschap uitoefent.
- 12 Het vierde middel betreft de bepaling in artikel 30, lid 1, dat de belastingplichtige bewijs kan leveren dat de vennootschap niet tot doel heeft belasting te ontwijken. In dit verband voert verweerster aan dat een voor de beoordeling essentieel feit niet is onderzocht, aangezien geen rekening is gehouden met het door haar

verstrekke tegenbewijs betreffende een uitzonderlijke objectieve situatie die heeft verhinderd dat inkomsten werden gegenereerd, waardoor de regeling inzake brievenbusmaatschappijen dus niet van toepassing was.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 13 De verwijzende rechter vraagt zich af of artikel 30, lid 1, in de op het betrokken belastingtijdvak toepasselijke versie (dat wil zeggen, de versie die gold vóór de wetwijziging van wet nr. 296 van 2006), verenigbaar is met het in artikel 18 VWEU verankerde discriminatieverbod en met het in artikel 49 VWEU vervatte beginsel van vrije vestiging. Om drie redenen kan die twijfel niet worden weggenomen door een Unierechtconforme uitlegging van de nationale regeling. Ten eerste is de betrokken bepaling geformuleerd in strikte bewoordingen volgens welke uitdrukkelijk alleen beursgenoteerde vennootschappen op Italiaanse markten van de regeling inzake brievenbusmaatschappijen worden uitgesloten, en is dus niet voldaan aan de in de rechtspraak van het Hof gestelde voorwaarden voor een Unierechtconforme uitlegging (arresten Hof van 9 maart 1978, Simmenthal, C-106/77, EU:C:1978:49, en 19 juni 1990, Factortame, C-213/89, EU:C:1990:257).
- 14 Ten tweede blijkt een Unierechtconforme uitlegging niet mogelijk omdat op de vraag of artikel 30, lid 1, in de versie die op het betrokken belastingtijdvak van toepassing is, verenigbaar is met de artikelen 18 en 49 VWEU geen eenduidig antwoord kan worden gegeven, zodat is voldaan aan de in de rechtspraak van het Hof gestelde voorwaarden voor een prejudiciële verwijzing (arresten Hof van 6 oktober 1982, Cilfit, C-283/81, EU:C:1982:335, punt 16; 16 juli 1992, ██████████ C-83/91, EU:C:1992:332, punten 23-25; 27 maart 1980, ██████████ C-61/79, EU:C:1980:100, punten 15 en 16; 12 februari 2008, ██████████ C-2/06, EU:C:2008:78, punt 42, en 21 juli 2011, ██████████ C-104/10, EU:C:2011:506, punten 60-64).
- 15 Ten derde rekent alleen de bij wet nr. 296 van 2006 gewijzigde versie van artikel 30 ook vennootschappen die zeggenschap uitoefenen over beursgenoteerde vennootschappen en vennootschappen waarover die beursgenoteerde vennootschappen zeggenschap uitoefenen, tot de vennootschappen die van de regeling inzake brievenbusmaatschappijen zijn uitsloten. Ook in dit geval staat de strikte formulering van de eerdere versie van artikel 30 – die uitdrukkelijk alleen beursgenoteerde vennootschappen op Italiaanse markten van de regeling inzake brievenbusmaatschappijen uitsluit – eraan in de weg dat de verwijzende rechter die uitsluiting uitbreidt tot vennootschappen die zeggenschap uitoefenen over beursgenoteerde vennootschappen of vennootschappen die onder zeggenschap van die beursgenoteerde vennootschappen staan, aangezien vennootschappen volgens het Italiaanse recht ook indien zij door een zeggenschapsverhouding verbonden zijn, hun eigen rechtspersoonlijkheid behouden.

- 16 Volgens de verwijzende rechter lijkt de vóór de wetwijziging van wet nr. 296 van 2006 geldende versie van artikel 30 niet verenigbaar met de vrijheid van vestiging, aangezien in die versie noch beursgenoteerde vennootschappen op andere gereguleerde markten dan de Italiaanse, noch vennootschappen die zeggenschap uitoefenen over beursgenoteerde vennootschappen, noch vennootschappen die onder zeggenschap staan van beursgenoteerde vennootschappen, tot de rechtssubjecten worden gerekend waarop de regeling inzake brievenbusmaatschappijen niet van toepassing is. Deze bepaling zou vennootschappen die niet onder die versie van artikel 30 vallen ervan kunnen weerhouden om in Italië hun vrijheid van vestiging uit te oefenen via zeggenschap over aldaar gevestigde vennootschappen. Het beginsel van vrije vestiging verbiedt de lidstaat van oorsprong om de vestiging [in een andere lidstaat] van een van zijn onderdanen of van een naar zijn nationaal recht opgerichte vennootschap te bemoeilijken, minder aantrekkelijk te maken of anderszins aan beperkingen te onderwerpen (arresten Hof van 16 juli 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI), C-264/96, EU:C: 1998:370, punten 20 en 21; 15 mei 1997, Futura, C-250/95, EU:C:1997:239, punt 19, en 12 september 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, punt 42).
- 17 De verwijzende rechter wijst daarnaast op de rechtstreekse werking van artikel 49 TFUE, waarin de vrijheid van vestiging is erkend en gewaarborgd (arrest Hof van 21 juni 1974, ██████████ C-2/74, punt 15-17).