



Datum van inontvangstneming : 17/10/2024

Zaak C-592/24

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:

12 september 2024

Verwijzende rechter:

Corte suprema di cassazione (Italië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

10 september 2024

Verzoekende partij:

Agenzia delle Entrate

Verwerende partijen:

Société Générale S.A.

SG Factoring SpA

SG Leasing SpA

Fraer Leasing SpA

SG Equipment Finance Italy SpA

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Door de Agenzia delle Entrate (Italiaanse belastingdienst) ingesteld beroep tot cassatie van uitspraak nr. 4061/06/2019 van de Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (belastingrechter in tweede aanleg Lombardije, Italië) waarbij het hoger beroep is toegewezen dat Société Générale S.A. had ingesteld tegen uitspraak nr. 185/3/2018 van Commissione Tributaria Provinciale di Milano (belastingrechter in eerste aanleg Milaan, Italië). De Commissione Tributaria Provinciale di Milano had de drie beroepen afgewezen die Société Générale S.A. had ingesteld tegen de drie besluiten van 28 december 2016 waarbij de Agenzia delle Entrate de toepassing van groepsbelasting in het kader van nationale fiscale

consolidatie voor de belastingtijdvakken 2010, 2011 en 2012 (hierna: „betrokken belastingtijdvakken”) heeft geweigerd.

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Mogelijke onverenigbaarheid met de artikelen 49 en 54 VWEU van de in de betrokken belastingtijdvakken in Italië geldende belastingregeling, volgens welke een in het buitenland gevestigde consoliderende vennootschap zich niet kan beroepen op de mogelijkheid van nationale consolidatie en niet in aanmerking kan komen voor de daarmee verbonden voordelen, met name de volledige aftrekbaarheid van de rentekosten bij intragroepstransacties overeenkomstig artikel 96, lid 5 bis, van decreto del Presidente della Repubblica (presidentieel besluit) nr. 917/1986 – een uitsluiting die kan afbreuk doen aan de doeltreffende en uniforme toepassing van het Unierecht, en ook in strijd is met het non-discriminatiebeginsel.

Prejudiciële vragen

[1] Staan de artikelen 49 en 54 VWEU, zoals uitgelegd door het [Hof] in de zaak SCA Holding (C-39/13–C-41/13), in de weg aan een nationale regeling die bepaalde vennootschappen belet om gebruik te maken van een gunstigere regeling voor de aftrekbaarheid van rentekosten in het kader van nationale fiscale consolidatie, louter omdat de gemeenschappelijke moedermaatschappij in een andere lidstaat is gevestigd en dus niet kan deelnemen aan die nationale fiscale consolidatie, terwijl diezelfde vennootschappen wel in aanmerking hadden kunnen komen voor die gunstigere regeling voor aftrekbaarheid indien hun moedermaatschappij in Italië was gevestigd of indien de deelnemingen van die vennootschappen waren toegerekend aan de vaste inrichting van de niet-ingezeten moedermaatschappij?

[2] Staan de artikelen 49 en 54 VWEU, zoals uitgelegd door het Hof in de zaak SCA Holding (C-39/13–C-41/13), in de weg aan een nationale regeling die uitsluitend verticale fiscale integratie tussen een ingezeten moedermaatschappij en haar ingezeten dochterondernemingen en horizontale fiscale integratie tussen dochterondernemingen van een niet-ingezeten vennootschap toestaat, en fiscale integratie tussen dochterondernemingen en een niet-ingezeten moedervenootschap daarentegen uitsluit?

[3] Staan de artikelen 49 en 54 VWEU, zoals uitgelegd door het Hof in de zaak SCA Holding (C-39/13–C-41/13), en in het licht van het doeltreffendheidsbeginsel en het gelijkwaardigheidsbeginsel als bedoeld in het arrest van het Hof van 14 mei 2020, B e.a. (C-749/18), in de weg aan een nationale regeling op grond waarvan het feit dat niet voor fiscale consolidatie is gekozen, op een tijdstip waarop deze keuzemogelijkheid niet was toegestaan, vervolgens eraan in de weg kan staan dat de betrokken vennootschappen zich beroepen op de gevolgen (in de vorm van herstel, door middel van terugbetaling) van de juiste toepassing van het Unierecht,

en dus de buitentoepassingverklaring van een daarmee strijdige nationale regeling?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

De artikelen 49 en 54 VWEU, zoals uitgelegd in het arrest van het Hof van 12 juni 2014, SCA Group Holding e.a. (gevoegde zaken C-39/13, C-40/13 en C-41/13)

Het non-discriminatiebeginsel

Het doeltreffendheidsbeginsel en het gelijkwaardigheidsbeginsel, zoals uitgelegd in het arrest van het Hof van 14 mei 2020, B. e.a. (C-749/18)

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 - Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi (besluit nr. 917 van de president van de Republiek van 22 december 1986 tot goedkeuring van de eenvormige tekst betreffende de inkomstenbelasting; hierna: „T.U.I.R.”); met name:

Artikel 96, lid 5-*bis*: „De rentekosten van de in de eerste volzin van lid 5 genoemde rechtspersonen kunnen worden afgetrokken van de grondslag voor de voornoemde belasting ten belope van maximaal 96 procent van het totaalbedrag daarvan. In het kader van de in de artikelen 117 tot en met 129 bedoelde nationale consolidatie is het totaalbedrag van de rentekosten die de in de vorige volzin bedoelde deelnemers aan de consolidatie hebben gemaakt ten gunste van andere deelnemers, volledig aftrekbaar ten belope van het totaalbedrag van de rentekosten die de deelnemers hebben gemaakt ten gunste van rechtspersonen die niet aan de consolidatie deelnemen. De moedermaatschappij of -instelling brengt de in de voorgaande volzin bedoelde rentekosten volledig in aftrek in de in artikel 122 bedoelde aangifte, door het betreffende verschil in mindering te brengen op de algebraïsche som van de totale netto-inkomsten van de deelnemers.”

Artikel 117, in de versie die van toepassing was op de betrokken belastingtijdvakken: „1. De moedermaatschappij of -instelling en elke dochteronderneming die behoort tot de in artikel 73, lid 1, onder a) en b), genoemde rechtspersonen, waartussen een zeggenschapsrelatie bestaat als bedoeld in artikel 2359, lid 1, punt 1), van de codice civile (burgerlijk wetboek), met de vereisten van artikel 120, kunnen gezamenlijk gebruikmaken van de mogelijkheid van groepsbelasting.

2. De in artikel 73, lid 1, onder d), bedoelde rechtspersonen kunnen uitsluitend gebruikmaken van de in lid 1 bedoelde mogelijkheid in hun hoedanigheid van moedermaatschappij of -instelling, en op voorwaarde:

- a) dat zij gevestigd zijn in landen waarmee een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting is gesloten;
- b) dat zij op het grondgebied van de Staat een bedrijfsactiviteit uitoefenen zoals omschreven in artikel 55 door middel van een vaste inrichting zoals omschreven in artikel 162, waarvan het vermogen de deelneming in elke dochteronderneming omvat.

3. De voornoemde mogelijkheid geldt voor een periode van drie boekjaren en is onherroepelijk, mits het in lid 1 bedoelde zeggenschapsvereiste vervuld blijft.

Indien dit vereiste niet langer is vervuld, treden de in artikel 124 bedoelde gevolgen in.”

Artikel 117 T.U.I.R., zoals gewijzigd bij artikel 6, lid 1, onder b), van decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (wetsbesluit nr. 147 van 14 september 2015; hierna: „wetsbesluit 147/2015”) (van toepassing met ingang van het belastingtijdvak dat liep op de datum van inwerkingtreding van voornoemd besluit): „1. De moedermaatschappij of -instelling en elke dochteronderneming die behoort tot de in artikel 73, lid 1, onder a) en b), genoemde rechtspersonen, waartussen een zeggenschapsrelatie bestaat als bedoeld in artikel 2359, lid 1, punt 1), van de codice civile, met de vereisten van artikel 120, kunnen gezamenlijk gebruikmaken van de mogelijkheid van groepsbelasting.

2. De in artikel 73, lid 1, onder d), bedoelde rechtspersonen kunnen gebruikmaken van de in lid 1 geboden mogelijkheid in hun hoedanigheid van moedermaatschappij of -instelling en op voorwaarde:

- a) dat zij gevestigd zijn in landen waarmee een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting is gesloten;
- b) dat zij op het grondgebied van de Staat een bedrijfsactiviteit uitoefenen zoals omschreven in artikel 55 door middel van een vaste inrichting zoals omschreven in artikel 162, die als moedermaatschappij optreedt.

2-bis. De in artikel 73, lid 1, onder d), bedoelde rechtspersonen die niet voldoen aan de voorwaarde van lid 2, onder b), en gevestigd zijn in lidstaten van de Europese Unie of in staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte en waarmee Italië een overeenkomst heeft gesloten die een doeltreffende uitwisseling van informatie waarborgt, en een rechtsvorm hebben die vergelijkbaar is met die bedoeld in artikel 73, lid 1, onder a) en b), kunnen een op het grondgebied van de Staat ingezeten of niet-ingezeten vennootschap als bedoeld in lid 2-ter aanwijzen die onder hun zeggenschap staat in de zin van artikel 2359, lid 1, punt 1, van de codice civile en voldoet aan de vereisten van artikel 120, om gebruik te maken van de mogelijkheid van groepsbelasting samen met elke ingezeten of niet-ingezeten vennootschap als bedoeld in lid 2-ter waarover zij eveneens zeggenschap uitoefenen in de zin van artikel 2359, lid 1, punt 1, van de codice civile en die

voldoen aan de vereisten van artikel 120. De aangewezen dochteronderneming kan van die mogelijkheid geen gebruik worden gemaakt met de vennootschap die zeggenschap over haar uitoefent. Voor de toepassing van dit lid: a) verwerft de aangewezen dochteronderneming, als consoliderende vennootschap, alle in de artikelen 117 tot en met 127 bedoelde rechten, verplichtingen en lasten voor de moedermaatschappijen of -instellingen; b) moet worden nagegaan of de niet-ingezeten moedermaatschappij of -instelling voldoet aan het zeggenschapsvereiste van lid 1; c) geldt voor de verwezenlijking van de mogelijkheid de voorwaarde dat de niet-ingezeten moedermaatschappij of -instelling de ingezeten dochteronderneming aanwijst die in haar plaats de in artikel 127 genoemde verantwoordelijkheden van die moedermaatschappij of -instelling op zich neemt; [...].

2-ter. De in artikel 73, lid 1, onder d), bedoelde rechtspersonen die onder zeggenschap staan in de zin van artikel 2359, lid 1, punt 1, van de codice civile, kunnen als dochteronderneming gebruikmaken van de in lid 1 bedoelde mogelijkheid door middel van een vaste inrichting als omschreven in artikel 120, lid 1-bis.

3. De voornoemde mogelijkheid geldt voor een periode van drie boekjaren en is onherroepelijk, mits het in lid 1 bedoelde zeggenschapsvereiste vervuld blijft. Aan het einde van de periode van drie jaar wordt de mogelijkheid geacht stilzwijgend te zijn verlengd voor drie jaar, tenzij zij wordt herroepen overeenkomstig de procedures en voorwaarden die voor de mededeling van de mogelijkheid zijn vastgesteld. [...]. Indien het in lid 1 bedoelde zeggenschapsvereiste niet langer is vervuld, treden de in artikel 124 bedoelde gevolgen in.”

Artikel 129 T.U.I.R.

Decreto Ministeriale (ministerieel besluit) van 9 juni 2004; met name, artikel 5.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Société Générale S.A., de moedermaatschappij naar Frans recht (hierna: „moedermaatschappij”), heeft in de betrokken belastingtijdvakken deelgenomen aan de nationale consolidatie via SG Milano, haar nevenvestiging in Italië (hierna: „Italiaans bijkantoor”).
- 2 De Italiaanse dochterondernemingen van deze moedermaatschappij, te weten SG Factoring SpA, SG Leasing SpA, Fraer Leasing SpA en SG Equipment Finance Italy SpA (hierna: „dochterondernemingen”) hebben niet aan die consolidatie deelgenomen omdat niet was voldaan aan de voorwaarden van artikel 117 T.U.I.R. in de versie die van kracht was tijdens de betrokken belastingtijdvakken.
- 3 Die dochterondernemingen hebben bijgevolg rentekosten betaald aan het Italiaanse bijkantoor en, voor de vaststelling van hun belastinggrondslag voor de

vennootschapsbelasting, de rentekosten afgetrokken ten belope van 96 % van het totaalbedrag daarvan, overeenkomstig artikel 96, lid 5-bis, T.U.I.R.

- 4 Op 19 juni 2015 heeft de moedermaatschappij bij de Agenzia delle Entrate drie verzoeken ingediend om terugbetaling van de hogere vennootschapsbelasting die zij heeft betaald doordat zij, in het kader van de nationale consolidatie, de resterende 4 % van haar rentekosten – die voor de betreffende belastingtijdvakken respectievelijk 215 156,00 EUR, 476 878,00 EUR en 301 275,00 EUR bedroegen – niet kon aftrekken.
- 5 Op 28 december 2016 heeft de Agenzia delle Entrate de moedermaatschappij drie weigeringsbesluiten betekend, voor elk van de betrokken belastingtijdvakken, omdat volgens hem niet was voldaan aan de voorwaarden van artikel 117, lid 2, T.U.I.R. om de regeling voor groepsbelasting op de dochterondernemingen te kunnen toepassen, aangezien de deelnemingen in elk van de dochterondernemingen niet waren opgenomen in het vermogen van de vaste inrichting van de moedermaatschappij.
- 6 De moedermaatschappij heeft tegen deze maatregelen beroep ingesteld bij de Commissione Tributaria Provinciale di Milano, die de verzoeken van de moedermaatschappij om teruggaaf bij uitspraak nr. 185/3/2018 ongegrond heeft verklaard omdat zij betrekking hadden op vennootschappen die geen deel uitmaakten van de nationale consolidatie.
- 7 Na kennis te hebben genomen van het hoger beroep dat de moedermaatschappij tegen deze uitspraak heeft ingesteld, heeft de Commissione Tributaria Regionale della Lombardia bij arrest nr. 4061/06/2019 (hierna: „bestreden arrest”) evenwel geoordeeld dat volgens de rechtspraak van het Hof in het arrest SCA Group Holding de omstandigheid dat de deelnemingen van de dochtervennootschappen waren inbegrepen bij het vermogen van de moedermaatschappij en niet bij dat van het Italiaanse bijkantoor, niet belet dat aan de moedermaatschappij recht op teruggaaf wordt toegekend. De Agenzia delle Entrate heeft tegen dit arrest cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter, de Corte di cassazione.

Voornaamste argumenten van de partijen in het geding

- 8 Ter onderbouwing van zijn cassatieberoep stelt de Agenzia delle Entrate in de eerste plaats dat de weigeringsbesluiten van 2016 in het bestreden arrest ten onrechte onrechtmatig zijn verklaard: hij herhaalt dat de moedermaatschappij en de dochterondernemingen niet deelnamen aan enige nationale consolidatie en dat alleen de dochterondernemingen recht hadden om het onverschuldigd betaalde eventueel terug te vorderen.
- 9 In de tweede plaats stelt hij dat het bestreden arrest het grondbeginsel van rechtszekerheid schendt, aangezien de Italiaanse belastingdienst volgens de latere Unierechtspraak verplicht is om aan te nemen dat tijdig voor nationale consolidatie is gekozen, terwijl in werkelijkheid nooit gebruik is gemaakt van die

keuzemogelijkheid. Volgens de Agenzia delle Entrate hadden de dochterondernemingen dus hoe dan ook overeenkomstig artikel 5 van het ministerieel besluit van 9 juni 2004 gebruik moeten maken van de mogelijkheid van nationale consolidatie, en vervolgens eventuele weigeringen moeten aanvechten.

- 10 In de derde plaats betoogt de Agenzia delle Entrate dat de eerder geldende nationale consolidatieregeling, die later zonder terugwerkende kracht is gewijzigd bij wetsbesluit nr. 147/2015, in overeenstemming is met het Unierecht en dat de in het arrest SCA Group Holding geformuleerde beginselen niet van toepassing zijn op de onderhavige zaak. Volgens hem heeft het laatstgenoemde arrest namelijk alleen betrekking op de zogenoemde „verticale consolidatie” tussen de consoliderende vennootschap en dochterondernemingen, en heeft het hoofdgeding juist betrekking op de „horizontale consolidatie”, dat wil zeggen, tussen ingezeten vennootschappen die onder zeggenschap staan van niet-ingezeten vennootschappen.
- 11 De moedermaatschappij en de dochterondernemingen hebben in hun verweer verwezen naar de recente rechtspraak op dit gebied, met name het arrest van het Hof van 14 mei 2020, B e.a., C-749/18, en het arrest van het EVA-Hof van 1 juni 2022, E-3/21.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 12 De verwijzende rechter wijst erop dat Italiaanse dochterondernemingen met een in het buitenland gevestigde moedermaatschappij in de betrokken belastingtijdvakken in slechts één geval gebruikmaken van nationale fiscale consolidatie: de buitenlandse moedermaatschappij moest een vaste inrichting in Italië hebben, en om als „consoliderende vennootschap” van de Italiaanse dochterondernemingen te kunnen optreden moest het vermogen van deze vaste inrichting de deelnemingen omvatten van elk van de dochterondernemingen die aan de nationale consolidatie wensten deel te nemen. Naar aanleiding van de rechtspraak die voortvloeide uit het arrest SCA Group Holding heeft wetsbesluit nr. 147/2015 de Italiaanse wetgeving evenwel aangepast aan de vrijheid van vestiging door horizontale consolidatie toe te staan, zodat thans ook dochterondernemingen die in een lidstaat zijn gevestigd („zusterondernemingen”) een fiscale eenheid kunnen vormen, zelfs als hun moedermaatschappij in een andere lidstaat is gevestigd, ongeacht of die moedermaatschappij een vaste inrichting op het nationale grondgebied heeft.
- 13 Ten eerste is de verwijzende rechter van oordeel, in het licht van de regeling die in de betrokken belastingtijdvakken van kracht was, dat de beginselen vrijheid van vestiging en van gelijke behandeling van vennootschappen binnen de Unie kunnen worden geschonden indien volledige aftrek van rentekosten die in het kader van een fiscale consolidatie zijn betaald door vennootschappen met een niet-ingezeten moedermaatschappij niet mogelijk is, terwijl vennootschappen met een

gemeenschappelijke ingezeten moedermaatschappij die mogelijkheid wel hebben. Een dergelijke verschillende behandeling van de aftrekbaarheid van rentekosten binnen de fiscale consolidatie zou de vrijheid van vestiging immers kunnen beperken.

- 14 Ten tweede rijst volgens de verwijzende rechter in de onderhavige zaak de vraag of gebruikmaken van de mogelijkheid van fiscale consolidatie, teneinde de voordelen daarvan te benutten, ook noodzakelijk is in een situatie waarin die mogelijkheid uitgesloten was, aangezien consolidatie van de in het buitenland gevestigde moedermaatschappij en de in Italië gevestigde dochterondernemingen ten tijde van de feiten niet was toegestaan. Onder verwijzing naar het arrest van het Hof in zaak B e.a. (C-749/18), stelt de verwijzende rechter in dit verband vast dat door de volledige aftrekbaarheid van rentekosten afhankelijk te stellen van een specifieke mogelijkheid tot fiscale consolidatie, dit voor belastingtijdvakken waarin de regelgeving niet in deze mogelijkheid voorzag in feite leidt tot een verschil in behandeling tussen vennootschappen binnen de Unie, aangezien vennootschappen die onder zeggenschap staan van niet-ingezeten entiteiten, niet dezelfde voordelen kunnen genieten als vennootschappen die onder zeggenschap van ingezeten entiteiten staan.
- 15 Ten derde merkt de verwijzende rechter op dat het arrest SCA Group Holding alleen betrekking lijkt te hebben op gevallen van verticale consolidatie, en niet lijkt in te gaan op de vraag of de artikelen 49 en 54 VWEU de lidstaten altijd en hoe dan ook verplichten om niet alleen verticale consolidatie toe te staan, maar ook horizontale consolidatie waarbij – zoals is bepaald in de versie van artikel 117, lid 2-bis, T.U.I.R. die is ingevoerd bij wetsbesluit nr. 147/2015 – de consoliderende vennootschap een vennootschap is (in casu SG Milano) die onder zeggenschap staat van dezelfde vennootschap die zeggenschap heeft over de andere „zustersvennootschappen”.