



Datum van  
inontvangstneming

:

02/05/2017

**Zaak C-125/17**

**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 indiending:**

10 maart 2017

**Verwijzende rechter:**

Commissione tributaria provinciale di Roma (Italië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

25 januari 2017

**Verzoekende partij:**

██████████

**Verwerende partij:**

Agenzia delle Entrate -Direzione Provinciale 1 di Roma

---

**Hoofdgeding**

Beroep tegen een belastingaanslag – Tussen partijen gewezen uitspraak – Jus superveniens – Afschaffing van de aanvankelijk geldende verplichting om de overdracht van tegoeden van of naar andere staten op een daartoe bestemd formulier te vermelden – Beweerdelijk zonder voorwerp geraakt beroep – Herbepaling van de straf – Artikelen 63-65 VWEU – Vrij verkeer van kapitaal – Richtlijn 2011/16/EU

**Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek**

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Versnelde procedure, artikel 105 van het Reglement voor de procesvoering

## **Prejudiciële vraag**

„Verzetten artikel 64 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), junctis het daaraan voorafgaande artikel 63 en het erop volgende artikel 65, en richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 – voor zover die bepalingen, respectievelijk, de nationale wetgever toestaan om de beperkingen te handhaven die op 31 december 1993 bestaan inzake het kapitaalverkeer naar of uit derde landen, teneinde mogelijke inkomensderving voor de lidstaten te voorkomen en bewijzen te vergaren van onregelmatige of onwettige transacties die onverenigbaar lijken te zijn met of een schending lijken te vormen van het belastingrecht, en op grond van de in artikel 5 van het Verdrag betreffende de Europese Unie neergelegde beginselen van subsidiariteit en evenredigheid onderscheid maken tussen belastingplichtigen die zich niet in eenzelfde situatie bevinden wat betreft hun verblijfplaats of de plaats waar hun kapitaal zich bevindt, – zich tegen een nationale regeling die volgens artikel 9, lid 1, onder c) en d), van wet nr. 97 van 6 augustus 2013 (Europese wet 2013), althans volgens de daaraan door beide partijen gegeven uitlegging, het strafbare belastingfeit van de artikelen 4 en 5 van wetsdecreet nr. 167 van 28 juni 1990, omgezet met wijzigingen in wet nr. 227 van 4 augustus 1990, definitief heeft opgeheven (in plaats van geherformuleerd), zonder daarenboven onderscheid te maken tussen de verschillende gevallen van verkeer van kapitaal, te weten verkeer van kapitaal tussen de lidstaten van de Unie onderling en tussen die lidstaten en staten of gebieden met een gunstig belastingstelsel?”

## **Aangevoerde bepalingen van gemeenschapsrecht**

Artikel 5 VEU

Artikelen 63-65 VWEU

Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011

## **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Wetsdecreet nr. 167 van 28 juni 1990, met wijzigingen omgezet in wet nr. 227 van 4 augustus 1990: artikelen 2, 4 en 5, in de versie die voortvloeit uit, respectievelijk, artikel 9, lid 1, onder c), en artikel 9, lid 1, onder d), van wet nr. 97 van 6 augustus 2013 (Europese wet 2013)

Artikel 4 (Jaarlijkse aangifte voor investeringen en activiteiten)

„1. De natuurlijke personen, niet-commerciële entiteiten, maatschappen en daarmee gelijkgestelde vennootschappen als bedoeld in artikel 5 van de testo unico delle imposte sui redditi (geconsolideerde wet op de inkomstenbelasting), vastgesteld bij decreto n. 917 del Presidente della Repubblica (decreet nr. 917 van

■■■■■

de president van de Republiek) van 22 december 1986, die in Italië wonen of gevestigd zijn en die in het belastingtijdvak buitenlandse investeringen of buitenlandse activiteiten van financiële aard hebben, die in Italië belastbare inkomsten kunnen opleveren, moeten deze vermelden in de jaarlijkse inkomstenaangifte. Die aangifteplicht geldt tevens voor de in de vorige volzin genoemde personen en vennootschappen die, hoewel zij niet rechtstreeks buitenlandse investeringen of buitenlandse activiteiten van financiële aard hebben, de werkelijke rechthebbenden van de investering zijn volgens wat bepaald is [...]

2. De inkomsten uit buitenlandse investeringen en uit activiteiten van financiële aard zijn overeenkomstig het toepasselijke recht in ieder geval onderworpen aan inhouding of aan een belasting die wordt geheven in de plaats van de belasting op de inkomsten door de in artikel 1, lid 1, bedoelde ingezeten tussenpersonen aan wie de investeringen en de activiteiten zijn toevertrouwd in bestuur, bewaring of beheer of in gevallen waarin deze een rol spelen bij de inning van de desbetreffende financiële geldstromen en inkomsten. De inhouding is tevens van toepassing, met een belastingtarief van 20 % en als voorheffing, op kapitaalinkomsten als bedoeld in artikel 44, lid 1, onder a), van de *testo unico delle imposte sui redditi*, die is vastgesteld bij decreet nr. 917 van de president van de Republiek van 22 december 1986, die afkomstig zijn uit hypothecaire leningen, stortingen en lopende rekeningen andere dan bankrekeningen en ook op kapitaalinkomsten als bedoeld in genoemd artikel 44, lid 1, onder c), d) en h). Voor de andere inkomsten, die zijn genoemd in artikel 67 van diezelfde *testo unico* en die afkomstig zijn uit de in vorige volzin genoemde buitenlandse investeringen en buitenlandse financiële activiteiten die samen het totale inkomen van de ontvanger vormen, passen de ingezeten tussenpersonen een inhouding toe als voorheffing van 20 % op het belastbare deel van de inkomsten die zij voor hun bemiddeling ontvangen. Indien de tussenpersonen een rol spelen bij de inning van voornoemde kapitaalinkomsten en andere inkomsten, moet de belastingplichtige de gegevens verstrekken die nuttig zijn voor de bepaling van de belastinggrondslag. Bij gebreke van die gegevens wordt de inhouding of de vervangende belasting toegepast op het totale bedrag van de geldtransacties.

3. De in lid 1 bedoelde aangifteplicht geldt niet voor financiële en patrimoniale activiteiten die zijn toevertrouwd in bestuur of in beheer aan ingezeten tussenpersonen of voor door hun bemiddeling gesloten overeenkomsten, indien de financiële stromen en de inkomsten uit dergelijke activiteiten en overeenkomsten door die tussenpersonen aan inhouding of vervangende belasting worden onderworpen.

4. Bij beschikking van de directeur van de belastingdienst is de inhoud van de in lid 1 bedoelde jaarlijkse aangifte vastgesteld alsmede, jaarlijks, de tegenwaarde in euros van de aan te geven geldbedragen”.

Artikel 5 (Sancties)

„1. In geval van schending van de op de tussenpersonen rustende verplichtingen tot het verstrekken van gegevens als bedoeld in artikel 1, wordt een administratieve geldboete opgelegd die overeenkomt met 10 tot 25 % van het niet aangegeven bedrag van de transactie.

2. De schending van de in artikel 4, lid 1, bedoelde aangifteplicht wordt bestraft met een administratieve geldboete van 3 tot 15 % van de niet-aangegeven bedragen. Wanneer de in vorig lid bedoelde schending betrekking heeft op het bezit van buitenlandse investeringen of van buitenlandse activiteiten van financiële aard in staten of gebieden met een gunstig belastingstelsel als bedoeld in het besluit van de minister van Financiën van 4 mei 1999, gepubliceerd in Gazzetta Ufficiale nr. 107 van 10 mei 1999 en in het besluit van de minister van Economie en Financiën van 21 november 2001, gepubliceerd in Gazzetta Ufficiale nr. 273 van 23 november 2001, wordt bestraft met een administratieve geldboete van 6 tot 30 % van de niet-aangegeven bedragen. Indien de in artikel 4, lid 1, bedoelde aangifte wordt ingediend binnen de 90 dagen na het verstrijken van de termijn, wordt een boete van 258 EUR toegepast”.

Wet nr. 97 van 6 augustus 2013 (Europese wet 2013): artikel 9, „Bepalingen inzake fiscale controle. Zaak EU-Pilot 1711/11/TAXU”

Wetsbesluit nr. 472 van 18 december 1997: artikel 3: „[...] 2. Niemand kan worden gestraft wegens een feit dat op basis van een latere wet geen strafbaar feit uitmaakt. [...] 3. Indien de wet die van kracht was op het moment dat de schending werd begaan en de latere wetten in verschillende sancties voorzien, is de meest gunstige wet van toepassing, tenzij de maatregel waarbij de straf is opgelegd, definitief is geworden”.

Circulaire nr. 38/E van 23 december 2013 van het Agenzia delle Entrate, „Nieuwe bepalingen inzake fiscale controle (...)”

Circulaire nr. 4/E van 4 maart 2016 van het Agenzia delle Entrate, „Toepassing van het favor rei-beginsel, op het gebied van de hervorming van de niet-strafrechtelijke fiscale sancties, op handelingen die op 1 januari 2016 niet definitief waren”.

### **Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure in het hoofdgeding**

- 1 Op 16 april 1999 werd ██████ schending verweten van artikel 4, lid 2, van wetsdecreet nr. 167 van 28 juni 1990, zoals gewijzigd bij en omgezet in wet, omdat hij het „formulier W” (met als opschrift „Overdrachten van en naar het buitenland van geld, titels en waardepapieren”) in inkomstenaangifte mod.740/93 niet had ingevuld met betrekking tot de overdracht van tien miljard lire in verzegelde enveloppes naar het Istituto per le Opere di Religione (Instituut voor religieuze werken) in Vaticaanstad. Wegens diezelfde schending werd hem op

■■■■■

16 mei 2000 een geldboete van 2,5 miljard lire opgelegd, te weten 25 % van het overgedragen bedrag in de zin van artikel 5, lid 5, van genoemd decreet.

- 2 ■■■■■ is tegen de aankondiging waarbij hem een sanctie werd opgelegd, opgekomen bij de Commissione Tributaria Provinciale di Roma (provinciale commissie voor belastingzaken te Rome), die het beroep heeft verworpen. Ook het hoger beroep tegen die beslissing is verworpen bij beslissing van de Commissione Tributaria Regionale del Lazio (regionale commissie voor belastingzaken van Latium). Tenslotte heeft de vijfde kamer van de Corte di Cassazione (hof van cassatie) bij een arrest dat is neergelegd op **23 oktober 2013**, maar dat **10 maanden eerder was uitsproken**, in de raadkamer van 11 december 2012, de hogere voorziening tegen het in hoger beroep gewezen arrest, afgewezen.
- 3 Gedurende de tien maanden tussen de zitting van de raadkamer en de neerlegging van het cassatiearrest is wet nr. 97 van 6 augustus 2013 vastgesteld (Europese wet). Artikel 9, onder c) en d), van die wet vervangt vanaf 4 september 2013 respectievelijk de artikelen 4 en 5 van wetsdecreet nr. 167/90, en voert meer in het bijzonder een verplichting in om het bezit van tegoeden in het buitenland te vermelden in de jaarlijkse inkomstenaangifte, die in de plaats komt van de verplichting om het formulier W in te vullen in geval van overdracht van tegoeden naar het buitenland. Ook worden de sancties herzien.
- 4 In het licht van een dergelijke wetswijziging heeft ■■■■■ op 2 oktober 2013 het Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale I di Roma (Belastingdienst – provinciale directie I te Rome, hierna: „belastingdienst”) verzocht om de intrekking van de aankondiging van de oplegging van een sanctie die het voorwerp was van de procedure die is beëindigd met het cassatiearrest.

In 2014 heeft de belastingdienst het bedrag van de door het hof van cassatie vastgestelde sanctie op de rol ingeschreven. Tegen de aldus uitgevaardigde belastingaanslag heeft ■■■■■ opnieuw een verzoek tot intrekking ingediend. De directeur van de belastingdienst heeft de betaling van het in de aanslag vermelde bedrag opgeschort.

- 5 ■■■■■ heeft daarop beroep ingesteld bij de Commissione Tributaria Provinciale (hierna: „verwijzende rechter”) en verzocht om de nietigverklaring van de belastingaanslag omdat er een nieuwe regeling is die volgens hem het hem ten laste gelegde strafbare belastingfeit heeft opgeheven waardoor de hem opgelegde sanctie onrechtmatig is.

Ter verweer voerde de belastingdienst aan dat, hoewel zij aanvankelijk de gronden voor het beroep betwistte, haar directeur nadien een voorstel tot intrekking van de sancties formuleerde en tenslotte verzocht dat werd vastgesteld dat de procedure was beëindigd omdat de zaak zonder voorwerp was geraakt.

- 6 De verwijzende rechter wil om te beginnen nagaan of de zaak inderdaad zonder voorwerp is geraakt en vervolgens de vraag behandelen of, na het arrest van het hof van cassatie van 23 oktober 2013, gewezen tussen partijen, de sanctie en het bedrag daarvan intussen definitief waren geworden.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing**

- 7 Volgens de verwijzende rechter heeft artikel 9, lid 1, onder c) en d), van wet nr. 97/2013 het oorspronkelijke strafbare belastingfeit niet opgeheven, maar alleen maar geherformuleerd.

Vaststaat namelijk dat in artikel 9 van wet nr. 97/2013 niet langer een strafbaar feit voorkomt dat precies overeenkomt met dat van artikel 4, lid 2, van wetsdecreet nr. 167/1990 („Moeten tevens worden vermeld in de inkomstenaangifte het bedrag van overdrachten naar en van het buitenland dat in de loop van het jaar betrekking had op buitenlandse investeringen en op buitenlandse activiteiten van financiële aard”). Het is de schending van laatstgenoemd artikel die aan de grondslag van de bestreden handeling ligt.

Onder b) („[...] een zo doeltreffend mogelijk fiscaal toezicht waarborgen ter voorkoming en bestraffing van onrechtmatige overdracht en bezit van economische en financiële activiteiten van en in het buitenland”) en onder d), van genoemd artikel 9, lid 1 („(d)e natuurlijke personen [...] die in Italië wonen en die in het belastingtijdvak buitenlandse investeringen of buitenlandse activiteiten van financiële aard hadden, die in Italië belastbare inkomsten kunnen opleveren, moeten deze vermelden in de jaarlijkse inkomstenaangifte”) zijn evenwel enkel de twee strafbare feiten van niet in de jaarlijkse belastingaangifte vermelde overdracht en bezit van economische en financiële activiteiten in het buitenland, onder één noemer samengebracht. Dit is waarschijnlijk ter vereenvoudiging, maar ook omdat, om investeringen in het buitenland te bezitten, er eerst overdrachten naar het buitenland moeten plaatsvinden en het bezit van investeringen, dat van langere duur is, gemakkelijker kan worden ontdekt dan een overdracht, die na een of meerdere transacties van beperkte duur, afgerond is.

In de nieuwe formulering van de artikelen 4 en 5 van wetsdecreet nr. 167/1990 is dus nog steeds voorzien in de verplichting om in de belastingaangifte naar het buitenland (overgedragen) investeringen te vermelden die in Italië belastbare inkomsten kunnen opleveren, alsmede in een administratieve geldboete in geval van schending van de aangifteplicht, met een minimum en een maximumbedrag, ook al is die boete lager dan die waarin aanvankelijk was voorzien of soms ook hoger, indien het buitenlandse activiteiten van financiële aard betreft in staten of gebieden die als gunstige belastingstelsels worden beschouwd, waaronder Vaticaanstad.

- 8 Uit de voorbereidende handelingen blijkt dat de wetswijziging tot doel had „tegenoet te komen aan de kritiek die de Europese Commissie had geuit in de

■■■■■

zaak EU Pilot 1711/11/TAXU met betrekking tot het beginsel van vrij verkeer van kapitaal”, wat artikel 2 van wetsdecreet nr. 167/1990 betreft.

Meer in het bijzonder had de Commissie in de inbreukprocedure de Italiaanse autoriteiten verzocht om de redenen van algemeen belang op te geven die – gelet op het bestaan van voor de belastingplichtigen minder belastende instrumenten (zoals informatie-uitwisseling en wederzijdse bijstand in fiscale zaken) – rechtvaardigden dat er een verplichting bestond om het RW-formulier in te vullen voor overdrachten van en naar het buitenland zonder tussenkomst van tussenpersonen in de zin van genoemd artikel 2 en tevens de redenen op te geven voor het opleggen, in geval van niet-naleving (ongeacht het al dan niet onttrekken van inkomsten aan de inkomstenbelasting in Italië) van sancties, die niet worden toegepast op ingezetenen die soortgelijke investeringen in Italië plaatsen.

De nieuwe regeling heeft dus de op de belastingplichtige rustende verplichtingen verminderd.

- 9 In het geval dat het dus louter om een gedeeltelijke herformulering van het oorspronkelijke strafbare belastingfeit gaat, gaat de verwijzende rechter na of, in dat geval, de sanctie opnieuw moet worden bepaald in een voor verzoeker gunstige zin.

Circulaire nr. 4/E bepaalt immers dat „voor handelingen die zijn vastgesteld vóór 1 januari 2016, waarbij een sanctie werd opgelegd op grond van de bepalingen vóór de wijziging en met betrekking tot dewelke de termijnen voor het indienen van een beroep of voor een procedure voor de rechterlijke instantie nog niet zijn verstreken,[...] de belastingplichtige er recht op heeft dat eventueel reeds toegepaste sancties worden herberekend en wel aldus dat hij de meest gunstige moet betalen”.

Diezelfde circulaire voegt daar evenwel aan toe dat „de toepassing van het ‚jus superveniens’ met betrekking tot voor de belastingplichtige gunstigere bepalingen ambtshalve moet worden aangevoerd in iedere etappe en graad van de procedure en dus ook in cassatie, op voorwaarde dat de sanctiemaatregel niet definitief is geworden”.

De vijfde kamer van het hof van cassatie moest dus het beginsel van de later vastgestelde rechtsregel (jus superveniens) toepassen, omdat de procedure bij dat hof aanhangig was toen de nieuwe wetsbepalingen in werking zijn getreden. Het hof van cassatie is echter vóór de publicatie van het arrest op 23 oktober 2013 niet opnieuw in raadkamer bijeengekomen om te onderzoeken of die nieuwe wetsbepalingen eventueel van toepassing waren en het door de belastingplichtige begane strafbaar feit nog steeds bestond, dan wel om eventueel de betreffende sanctie opnieuw te bepalen. Ook de belastingplichtige of zijn advocaat hebben vóór het arrest daar niet om verzocht.



Tussen partijen zou dus kracht van gewijsde moeten bestaan, maar de belastingdienst zelf lijkt daaraan te twijfelen, aangezien zij – in strijd met haar eigen belang bovendien – verzoekt om de beëindiging van de procedure omdat de zaak zonder voorwerp is geraakt. Rijst aldus de vraag wat de werkelijke draagwijdte is van de nieuwe regeling, die is vastgesteld na de inbreukprocedure en na de inwerkingtreding van richtlijn 2011/16/EU.

- 10 In het algemeen sluit de nieuwe Italiaanse regeling inzake fiscale controle aan bij die inzake de bestrijding van witwaspraktijken en de strijd tegen internationale fraude, voornamelijk omdat eerstgenoemde regeling ook de uitwisseling van gegevens tussen de lidstaten van de Unie en derde staten veronderstelt inzake financiële transacties met het buitenland door om het even wie, daaronder begrepen operatoren die voordien waren uitgesloten. Tevens is voorzien in strengere sancties in geval het activiteiten betreft in landen met een gunstig belastingstelsel, die niet in het formulier RW zijn aangegeven.

Richtlijn 2011/16/EU, die de „negatieve gevolgen van de toenemende globalisering voor de interne markt” wil ondervangen, bevordert de wederzijdse bijstand tussen de lidstaten op basis van de in artikel 5 VEU neergelegde beginselen van subsidiariteit en evenredigheid, zowel voor directe als indirecte belastingen, ook om mogelijke inkomensderving te voorkomen en onrechtmatige of onwettige transacties te bewijzen.

De artikelen 63 tot en met 65 VWEU waarborgen het vrij verkeer van kapitaal, zowel tussen de lidstaten onderling als tussen de lidstaten en derde staten, onverminderd de toepassing op derde landen van beperkingen terzake die op 31 december 1993 van kracht waren in de nationale wetgevingen of in de Uniewetgeving en ook het recht van de lidstaten om een onderscheid te maken tussen belastingplichtigen die zich in een verschillende situatie bevinden, wat betreft hun woonplaats of de plaats waar hun kapitaal zich bevindt en schendingen op dat gebied te voorkomen.

- 11 De verwijzende rechter verzoekt het Hof om de uitlegging van de voornoemde bepalingen en om de toepassing van de versnelde procedure, en meer in het bijzonder, te onderzoeken of artikel 9 van wet nr. 97/2013, zoals uitgelegd door partijen, verenigbaar is met die bepalingen.