



Centro di ricerca IFE - Ius Fiscale Europaeum, Università degli Studi Suor Orsola Benincasa

Causa e data	Parti in causa	Sezione CGUE	Tipo di procedimento	Stato membro di provenienza	Grado di giudizio nazionale	Conclusioni Avvocato generale	Note	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto
C-115/16, C-118/16, C-119/16 e C-299/16 del 26 febbraio 2019 ECLI:EU:C:2019:134	N Luxembourg 1, X Denmark A/S, C Dan-mark I, Z Denmark ApS contro Ministero delle Imposte	Grande Sezione	Rinvio pregiudiziale	DK	Tribunale Regionale - Organo di non ultima istanza	Juliene Kokott	-	abuso del diritto - Beneficiario effettivo di interessi e royalties - requisito dell'assoggettamento ad imposta - approccio di tipo look-through	Direttiva 2003/49/CE – Articolo 63 del Trattato FUE – Libera circolazione dei capitali – Vantaggio di tesoreria – Tardiva ritenuta sugli interessi corrisposti ad una società non residente – Interessi moratori con tasso superiore rispetto al tardivo versamento dell'imposta sulle società – Indeducibilità oneri di finanziamento di società non residenti – Restrizioni
Classificazione									
- Diritto primario e secondario - Imposte dirette									
Questione pregiudiziale									
1) Qual è la corretta interpretazione della nozione di beneficiario degli interessi, ai sensi dell'articolo 1, paragrafi 1 e 4, della direttiva 2003/49. 2) Se la repressione delle frodi o degli abusi, consentita dall'articolo 5 della direttiva 2003/49, presuppone l'esistenza di una disposizione nazionale o convenzionale anti-abuso ai sensi del paragrafo 1 del menzionato articolo. 3) Quali sono gli elementi costitutivi di un abuso e come possono essere accertati. 4) Se è possibile configurare un abuso allorché il beneficiario effettivo di interessi trasferiti da società interposte sia in definitiva una società con sede in uno Stato terzo con cui lo Stato interessato ha stipulato una convenzione contro le doppie imposizioni. 5) Se uno Stato membro che intende negare ad una società di un altro Stato membro il riconoscimento dello status di beneficiario degli interessi è tenuto ad individuare la vera società beneficiaria degli interessi. 6) Se una società in accomandita per azioni (SCA) omologata quale società d'investimento di capitali a rischio (SICAR) di diritto lussemburghese possa beneficiare delle disposizioni della direttiva 2003/49. 7) Nell'ipotesi in cui il regime di esenzione da ritenuta alla fonte non dovesse essere applicabile, vuoi per l'accertamento della sussistenza di una frode o di un abuso, vuoi per l'insussistenza delle condizioni necessarie all'applicazione del regime citato, se gli articoli 49 e 54 del Trattato FUE ovvero l'articolo 63 del Trattato medesimo debbano essere interpretati nel senso che ostano a taluni aspetti della normativa dello Stato membro della fonte relativa alla tassazione degli interessi.									
Dispositivo									
1) L'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2003/49/CE, nel combinato disposto con il successivo paragrafo 4, dev'essere interpretato nel senso che la prevista esenzione degli interessi versati tra società collegate residenti in Stati membri diversi è riservata ai soli beneficiari effettivi degli stessi dovendosi intendere per tali le entità che ne traggono vantaggio sotto il profilo economico e che dispongono, di conseguenza, del potere di deciderne liberamente la destinazione. 2) Il principio generale secondo cui i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione dev'essere interpretato nel senso che, di fronte a siffatte pratiche, le autorità ed i giudici nazionali sono obbligati a negare il beneficio contemplato dal summenzionato articolo 1, paragrafo 1, anche in assenza di disposizioni di diritto nazionale o convenzionali che ne prevedano il diniego. 3) La prova di una pratica abusiva richiede, da un lato, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dal diritto dell'Unione, l'obiettivo perseguito dalla normativa non sia stato conseguito e, dall'altro, un elemento soggettivo consistente nella consapevole volontà di ottenere un vantaggio fiscale mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento. 4) La sussistenza di indizi oggettivi e concordanti può dimostrare l'esistenza di una pratica abusiva, a nulla valendo la circostanza che lo Stato membro della fonte abbia stipulato con lo Stato terzo di residenza della società beneficiaria effettiva una convenzione contro le doppie imposizioni. 5) Al riguardo, l'amministrazione finanziaria nazionale che intende negare il riconoscimento del beneficio <i>de quo</i> è tenuta esclusivamente a dimostrare l'esistenza di una pratica siffatta e non ad identificare il reale beneficiario effettivo degli interessi medesimi. 6) L'articolo 3, lettera a), della direttiva 2003/49 dev'essere interpretato nel senso che una società rientrante in una delle forme giuridiche contemplate dall'allegato della direttiva stessa e fiscalmente residente in uno Stato membro in forza del diritto nazionale o di una disposizione convenzionale, non può essere considerata società di uno Stato membro qualora gli interessi dalla stessa percepiti siano già esentati dall'imposta sui redditi delle società nel proprio Stato membro di residenza. 7) Nel caso in cui il regime di esenzione dalla ritenuta d'imposta alla fonte previsto dall'articolo 1, paragrafo 1, direttiva 2003/49, non sia applicabile per effetto dell'accertamento dell'esistenza di una frode o di un abuso, l'applicazione delle libertà sancite dal Trattato FUE non può essere invocata al fine di mettere in discussione la disciplina di tassazione degli interessi del primo Stato. Al di fuori di queste ipotesi, l'articolo 63 del Trattato FUE deve essere interpretato nel senso che: a) non osta ad una normativa nazionale per effetto della quale una società residente che corrisponda interessi ad una società non residente è tenuta ad operare, sugli interessi medesimi, una ritenuta a titolo di imposta alla fonte, mentre tale obbligo non grava sulla società stessa qualora la società perettrice sia anch'essa residente. Detto articolo osta, tuttavia, ad una normativa nazionale che contempla una ritenuta alla fonte in caso di versamento d'interessi da parte di una società residente ad altra società non residente, laddove, in una situazione puramente interna, la società perettrice degli interessi non sia soggetta all'obbligo di versamento di un acconto dell'imposta sulle società nei primi due anni d'imposizione con l'effetto che il versamento di detta imposta sugli interessi in parola è traslata ad una scadenza sensibilmente più lontana rispetto a quella afferente la ritenuta alla fonte; b) osta ad una normativa nazionale che impone alla società residente, tenuta a procedere alla ritenuta d'imposta alla fonte sugli interessi dalla medesima corrisposti ad una società non residente, in caso di tardivo assolvimento di tale ritenuta, interessi di mora ad un tasso più elevato rispetto a quello applicabile in caso di ritardato pagamento dell'imposta sulle società, gravante, segnatamente, sugli interessi percepiti da una società residente da parte di altra società residente; c) osta ad una normativa nazionale per effetto della quale, nel caso in cui una società residente sia tenuta ad operare una ritenuta d'imposta alla fonte sugli interessi corrisposti ad una società non residente, è esclusa la deducibilità, a titolo di costi d'esercizio, degli oneri finanziari sostenuti dalla medesima e direttamente connessi al finanziamento in parola, mentre consente la deducibilità di siffatti oneri in una situazione puramente interna.									
Nota redazionale									
Con la sentenza in commento la Grande Sezione della Corte di giustizia si pronuncia sull'interpretazione della direttiva 2003/49/CE, concernente il regime fiscale comune applicabile ai pagamenti di interessi e di canoni fra società consociate di Stati membri diversi, nonché degli articoli 49, 54 e 63 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea. Le domande sottoposte all'attenzione del Giudice di Lussemburgo originano da diverse controversie sorte tra il Ministero delle Imposte danese ed alcune società circa l'obbligo di applicare una trattenuta alla fonte sugli interessi corrisposti a società non residenti. L'amministrazione finanziaria danese affermava infatti di essere al cospetto di gruppi societari che avrebbero creato artificialmente una o più società non residenti interposte tra la società distributrice degli interessi e l'entità diretta a disporne effettivamente. In ragione di ciò, le società interposte non potevano essere qualificate come i beneficiari effettivi degli interessi stessi e, pertanto, negava il beneficio dell'esenzione da ritenuta alla fonte previsto dalla direttiva 2003/49. A fronte di diversi avvisi di accertamento, le società accertate impugnavano gli atti di recupero delle imposte non trattenute. La Corte di giustizia pone l'accento, in primis, sulla nozione di beneficiario effettivo così come definita ai sensi della direttiva 2003/49 e, successivamente, sull'esistenza di un fondamento normativo che consenta agli Stati membri di negare, in presenza di pratiche fraudolente o abusive, il beneficio dell'esenzione da ritenuta alla fonte ad una società che abbia corrisposto interessi ad un'entità stabilita in un altro Stato membro. Secondo i Giudici europei, l'articolo 1, paragrafo 1, della direttiva 2003/49/CE, nel combinato disposto con il successivo paragrafo 4, dev'essere interpretato nel senso che il previsto beneficio dell'esenzione degli interessi versati tra società collegate residenti in Stati membri diversi è riservata ai soli beneficiari effettivi dovendo intendersi per tali le entità che ne traggono beneficio sotto il profilo economico e che dispongono, di conseguenza, del potere di deciderne liberamente la destinazione. Inoltre, al cospetto di pratiche fraudolente o abusive, il principio generale secondo cui i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione impone che le autorità ed i giudici nazionali neghino il beneficio summenzionato anche in assenza di disposizioni nazionali o convenzionali che ne prevedano il diniego. A tal proposito, la Corte ritiene che l'applicazione delle libertà sancite dal Trattato FUE non può essere invocata al fine di mettere in discussione la disciplina di tassazione degli interessi nello Stato membro della fonte. Dopo aver fornito tali importanti principi, la Corte si sofferma anche sul tema della prova dell'esistenza di una pratica abusiva affermando che detta essa è soddisfatta se ricorrono, da un lato, un insieme di circostanze oggettive dalle quali risulti che, nonostante il rispetto formale delle condizioni previste dal diritto dell'Unione, l'obiettivo perseguito dalla normativa non è stato conseguito e, dall'altro, un elemento soggettivo consistente nell'intento di ottenere un vantaggio fiscale mediante la creazione artificiosa delle condizioni necessarie per il suo ottenimento. In merito all'onere della prova, invece, la Corte lussemburghese precisa che l'amministrazione finanziaria nazionale che intende negare il riconoscimento del beneficio <i>de quo</i> è tenuta esclusivamente a dimostrare l'esistenza di un disegno abusivo o fraudolento e non ad identificare il vero beneficiario effettivo degli interessi medesimi.									
La presente nota sarà inserita in una raccolta dotata di ISBN									
Causa selezionata per nota a sentenza su <i>Diritto e pratica tributaria internazionale</i>									