

Mål C-478/19**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

19 juni 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Corte Suprema di Cassazione (Italien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

21 december 2018

Klagande:

UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH

Svarande:

Agenzia delle Entrate

Saken i det nationella målet

Talan väckt av ett företag bildat enligt tysk rätt mot Agenzia delle Entrates (skattemyndighetens) beslut att inte återbetala överskjutande hypoteksskatt och avgifter för inskrivning i fastighetsregistret.

Föremål för, och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Denna begäran om förhandsavgörande, som ingetts med stöd av artikel 267 FEUF, syftar till att mot bakgrund av unionsrätten kontrollera huruvida de väsentliga skillnader som föreligger mellan slutna och öppna fastighetsfonder är så pass relevanta i skattemässigt hänseende att de motiverar en särbehandling av italienska fonder i förhållande till fonder i andra EU-medlemsstater.

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Utgör unionsrätten – och i synnerhet fördragsbestämmelserna om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital, enligt EU-domstolens tolkning – hinder mot att

tillämpa en nationell bestämmelse, såsom artikel 35.10-ter i lagdekret nr 223/2006 (i den mån den lägre hypoteksskatt och de sänkta avgifter för registrering i fastighetsregistret som däri föreskrivs endast avser slutna fastighetsinvesteringar)?

Anförda unionsbestämmelser

Artikel 18.1 FEUF, artikel 49 första stycket första meningen FEUF och artikel 63.1 FEUF.

Artikel 25.1 i avtalet (undertecknat i Bonn den 18 oktober 1989 och verkställt i Italien genom ratificeringslag nr 459 av den 24 november 1992) mellan Republiken Italien och Förbundsrepubliken Tyskland för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatt på inkomst och på förmögenhet (nedan kallat avtalet).

Anförda nationella bestämmelser

Decreto-legge n. 223/2006 (convertito con modificazioni nella legge 4 agosto 2006, n. 248, "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale") (lagdekret nr 223/2006, som efter ändringar omvandlats till lag nr 248 av den 4 juli 2006 om brådskande åtgärder för ekonomisk och social återhämtning, begränsning och rationalisering av offentliga utgifter samt åtgärder avseende inkomster och kamp mot skatteflykt) (nedan kallat lagdekret nr 223/2006). I artikel 35.10-ter, som har rubriken "Åtgärder mot skatteundandragande och skatteflykt" i detta lagdekret, föreskrivs följande:

"Vid överlåtelse av ägar- eller nyttjanderätt till fast egendom och registrering av försäljning av materiella anläggningstillgångar i fastighetsregistret, i den mening som avses i artikel 10.1.8-ter i decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 [(presidentdekret nr 633 av den 26 oktober 1972)] – även mervärdesskattepliktiga – som inbegriper slutna fastighetsfonder, vilka regleras i artikel 37 i testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria [(den konsoliderade lagen om finansiella förmedlingstjänster)], som det hänvisas till i decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 [(lagstiftningsdekret nr 58 av den 24 februari 1998)], i dess ändrade lydelse, och i artikel 14-bis i legge 25 gennaio 1994, n. 86 [(lag nr 86 av den 25 januari 1994)], det vill säga finansiella leasingföretag, banker och finansiella mellanhänder i den mening som avses i artiklarna 106 och 107 i testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 [(den konsoliderade versionen av lagstiftningsdekret nr 385 av den 1 september 1993)], ska, endast i fråga om köp och återköp av tillgångar som är eller ska bli föremål för leasing, hypoteksskatten och avgifterna för inskrivning i

fastighetsregistret, i dess lydelse enligt punkt 10-bis i denna artikel, halveras. Bestämmelsen ovan träder i kraft den 1 oktober 2006.”

På området för kollektiva investeringsfonder, föreskrivs i italiensk rätt att, i fråga om **slutna fonder**, ska det kapitalförvaltningsbolag som skapat fonden återbetala tecknade andelar endast under vissa perioder. Dessa fonder karakteriseras därför av att ha ett begränsat antal andelar som inte varierar över tid. Fondens tillgångar är fastställt i samband med fondens tillkomst. Andelar i dessa kollektiva investeringsfonder kan därför endast tecknas under en viss tidsperiod och kapitalet återbetalas först när fonden löper ut eller efter ett visst antal år. Utanför dessa tidsperioder kan andelar i en sluten fond endast köpas och säljas på börsen. Fonderna har en löptid på minst 10 och högst 30 år. När fonden löper ut ska fondens tillgångar delas upp, eller, om de säljs, vinsterna delas ut.

Öppna fonder, däremot, karakteriseras av sina varierande tillgångar (som kan öka eller minska dagligen beroende på nyteckningar eller krav på återbetalning av andelar i omlopp). Andelar i dessa fonder kan tecknas när som helst och det går att när som helst begära att insatt kapital helt eller delvis ska återbetalas.

I fall av öppna fonder kan marknadskriser föranleda många institutionella investerare att begära tidig återbetalning av en del av det investerade kapitalet, vilket kan leda till att fondens kapitaltillgångar sinar, med den följd att fonden tvingas sälja de fasta tillgångarna under marknadsvärde för att tillgodose alla dessa återbetalningskrav. Med detta i åtanke skulle man kunna hävda att lagstiftaren har haft för avsikt att skydda och gynna investeringsfonder som inte karaktäriseras av att ha höggradigt spekulativa och osäkra målsättningar. Detta synsätt skapar dock hinder för utländska investeringar, i synnerhet genom att avskräcka utländska öppna fonder att förvärva kapitalvaror i Italien.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Regionala skattedomstolen i Milano) ogillade den talan som UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbh (klaganden), ett fastighets- och fondförvaltningsföretag bildat enligt tysk rätt UBS (D) 3 Kontinente, i München, väckt mot det tysta avslaget på begäran om återbetalning av överskjutande hypoteksskatt och avgifter för inskrivning i fastighetsregistret på totalt 802 400,00 euro, en summa som betalats i samband med införingen, för en fonds räkning, av förvärvet av en fastighet som i objektiv mening utgör en anläggningstillgång (Torre Beta i San Donato Milanese) i fastighetsregistret. Skattemyndigheten har till stöd för sitt avslag hänvisat till den omständigheten att lagdekret nr 223/2006 föreskriver att den reducerade hypoteksskatten, vid yrkesmässiga aktörers förvärv av anläggningstillgångar i form av fastigheter, enbart gäller med avseende på slutna fastighetsfonder, och inte med avseende på öppna fastighetsfonder, som den som erkänts i Tyskland och ägs av klaganden.

- 2 Klaganden överklagade beslutet från Commissione Tributaria Provinciale di Milano under påståendet att motiveringen var motstridig eftersom den, trots att den fastställt att de två fonderna hade behandlats olika, varken underlät att tillämpa den nationella bestämmelsen i lagdekret nr 223/2006, som strider mot FEUF och artikel 25 i avtalet, eller ens vilandeförklarade målet i syfte att ställa en tolkningsfråga till Europeiska unionens domstol.
- 3 Agenzia delle Entrate belyste skillnaderna mellan de två olika fonderna i den mån lagstiftaren, med beaktande av fastighetsfondernas olika karaktärsdrag, i lagdekret nr 223/2006 enbart låtit slutna fonder komma i åtnjutande av skattelättnaden samt det faktum att det med hänsyn till skillnaden mellan de olika situationerna inte förelåg något åsidosättande av vare sig FEUF eller avtalet.
- 4 Genom beslut av den 3 april 2012 avslog Commissione Tributaria Regionale del Lazio (Regionala skattedomstolen i Lazio) (nedan kallad CTR) skattebetalarens överklagande på grundval av följande:
 - 1) Skillnaden mellan de två typerna av fastighetsfonder (den slutna, som var verksam och erkänd i Italien, och den öppna, som var verksam och erkänd i Tyskland) är stor.
 - 2) Till följd av dessa skillnader föreligger varken ett åsidosättande av FEUF på grund av särbehandlingen (eftersom olika förhållanden kan omfattas av olika skattebestämmelser) eller ett åsidosättande av artikel 25 i avtalet (eftersom det inte föreligger någon diskriminering på grund av nationalitet).
 - 3) Bestämmelser om skattelättnader ska tolkas restriktivt.
- 5 Klaganden överklagade detta beslut och åberopade sju grunder till stöd för sitt överklagande. Agenzia delle Entrate anslutningsöverklagade.

Parternas huvudargument

- 6 Den hänskjutande domstolen har ogillat överklagandet såvitt avser den första grunden.
- 7 Klaganden har, under sin andra grund, gjort gällande att CTR inte har gett någon motivering till varför den inte beaktade det bakomliggande syftet med artikel 35.10-ter i lagdekret nr 223/2006.
- 8 Klaganden har under sin tredje grund gjort gällande att motiveringen är bristfällig och/eller motstridig såvitt avser det faktum att CTR inte annat än i allmänna ordalag prövade skillnaden mellan slutna fonder enligt italiensk lag och öppna fonder enligt tysk lag, mot bakgrund av skatterna i fråga, samt underlät att beakta att de särskiljande kriterier som medlemsstater inför med avseende på skatteplikt måste vara relevanta.

- 9 Klaganden har under sin fjärde grund gjort gällande åsidosättande eller felaktig tillämpning av artikel 56 i EG-fördraget (nu artikel 63 FEUF) om ”fri rörlighet för kapital”, i den del CTR fann att det faktum att slutna och öppna investeringsfonder behandlades olika i skattehänseende var motiverad med hänsyn till de skilda situationerna, trots att den nationella domstolen borde ha underlåtit att tillämpa den diskriminerande nationella bestämmelsen.
- 10 Klaganden har under sin femte grund gjort gällande åsidosättande eller felaktig tillämpning av artikel 43 i EG-fördraget (nu artikel 49 FEUF) om ”etableringsfrihet”, i den del CTR fann att det faktum att slutna och öppna investeringsfonder behandlades olika i skattehänseende var motiverad med hänsyn till de skilda situationerna, trots att de skillnader som identifierats är irrelevanta vid den jämförande bedömningen med avseende på tillämpningen av den aktuella skattelättnaden.
- 11 Klaganden har under sin sjätte grund gjort gällande åsidosättande eller felaktig tillämpning av artikel 12 i EG-fördraget (nu artikel 18 FEUF) om ”förbud mot diskriminering på grund av nationalitet”, i den del den ifrågasätter CTR:s slutsats att den skattemässiga särbehandlingen av slutna investeringsfonder i förhållande till öppna var motiverad med hänsyn till skillnaden mellan de olika situationerna.
- 12 Klaganden har under sin sjunde grund gjort gällande åsidosättande eller felaktig tillämpning av artikel 25.1 i avtalet, på grund av att CTR bortsåg från att, det faktum att de tyska öppna fonderna inte omfattades av skattelättnaden, innebar diskriminering på grund av nationalitet.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 13 **Corte di Cassazione** (Kassationsdomstolen, Italien) har påpekat att vare sig Corte di Cassazione eller Europeiska unionens domstol har uttalat sig på området och att denna brist på tolkning gör det nödvändigt att hänskjuta en tolkningsfråga till EU-domstolen för ett förhandsavgörande. EU-domstolen påpekade dock, i sin dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland (C-591/13, EU:C:2015:230), ifråga om etableringsfriheten, att enligt artikel 49 FEUF utgör alla åtgärder som förbjuder, hindrar eller gör det mindre attraktivt att utöva denna frihet inskränkningar i denna frihet (se även dom av den 18 juli 2013, kommissionen/Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, punkterna 26 och 27, enligt vilken skillnaden i behandling – som inte grundade sig på att situationerna objektivt skilde sig åt – kunde avskräcka en skattskyldig person som är etablerad i Tyskland från att bedriva sin verksamhet via ett fast driftställe i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland).
- 14 EU-domstolen har dessutom i det avseendet, i dom av den 18 juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377) slagit fast att skillnaden i behandling i skattemässigt hänseende, som innebär en sådan inskränkning i etableringsfriheten, som, enligt artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget i princip är förbjuden, uppkommer när företag etablerade i andra medlemsstater avskräcks

från att utöva denna frihet. EU-domstolen har i det avseendet slagit fast att det faktum att inget företag enligt nationell rätt har samma rättsliga ställning som en SICAV beläget i en annan medlemsstat, inte i sig kan motivera en skillnad i behandling, eftersom och i den mån medlemsstaternas bolagsrätt inte är fullt ut harmoniserad på unionsnivå, detta skulle frånta etableringsfriheten dess ändamålsenliga verkan (se, analogt, domstolens dom av den 12 april 1994, *Halliburton Services*, C-1/93, EU:C:1994:127).

- 15 Se även, med avseende på den fria rörligheten för kapital, EU-domstolens dom av den 17 september 2015, *J.B.G.T. Mijoen m.fl.* (förenade målen C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608), i vilken det slogs fast att bland de åtgärder som är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF, ingår sådana som kan avskräcka utländska medborgare (i det här fallet ett större skattetryck för sådana som icke var bosatta i Nederländerna) från att investera i en medlemsstat eller avskräcka medborgare i den egna staten från att investera i andra medlemsstater (se, bland annat, dom av den 25 januari 2007, *Festersen*, C-370/05, EU:C:2007:59, punkt 24, dom av den 18 december 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 40, samt dom av den 10 februari 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegei*, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61). I dom av den 10 maj 2012, *Santander Asset Management SGIIC* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 15 och där angiven rättspraxis) bekräftade domstolen det ovanstående och slog, i punkt 28, fast att endast de relevanta åtskillnadskriterier som anges i den aktuella lagstiftningen ska beaktas vid bedömningen av huruvida den skillnad i behandling som följer av en sådan lagstiftning återspeglar en objektiv skillnad mellan situationerna.
- 16 Beträffande den fria rörligheten för kapital hänvisar den hänskjutande domstolen till EU-domstolens dom av den 9 oktober 2014, *van Caster* (C-326/12, EU:C:2014:2269), och dom av den 18 december 2014, *Q* (C-133/13, EU:C:2014:2460). I synnerhet i den sistnämnda domen slog EU-domstolen fast (vad gäller arvs- och gåvoskatt) att det faktum att en skatteförmån görs avhängig av att den överlättna tillgången är belägen i landet utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63.1 FEUF (se, bland annat, dom av den 17 januari 2008, *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, punkterna 28–35, och dom av den 22 april 2010, *Mattner*, EU:C:2010:216, punkt 26).
- 17 Den hänskjutande domstolen erinrar i detta sammanhang, även mot bakgrund av bestämmelserna om dubbelbeskattning, om principerna i EU-domstolens dom av den 11 september 2014, *Verest och Gerards* (C-489/13, EU:C:2014:2210), där det för första gången slogs fast att så länge Europeiska unionen inte har antagit några enhetliga eller harmoniserande bestämmelser, har medlemsstaterna fortfarande befogenhet att bestämma kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att undanröja dubbelbeskattning. Medlemsstaterna har i detta avseende möjlighet att genom bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning fastställa de kriterier för anknytning som ska gälla vid fördelningen av beskattningsrätten (dom av den 12 december 2013, *Imfeld och Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 41 och där angiven rättspraxis). Denna fördelning av

beskattningsrätten medger dock inte att medlemsstaterna tillämpar bestämmelser som strider mot principerna om fri rörlighet i EUF-fördraget. Med hänsyn till beskattningsrätten mellan medlemsstaterna enligt dubbelbeskattningsavtal är medlemsstaterna skyldiga att följa unionsrätten (dom av den 12 december 2013, Imfeld och Garcet, EU:C:2013:822, punkt 42), inklusive sådana som förbjuder lämpliga åtgärder i syfte att avskräcka personer hemmahörande i en medlemsstat från att investera i fastigheter i andra medlemsstater (dom av den 8 maj 2013, Libert m.fl., C-197/11 och C-203/11, EU:C:2013:288, punkt 44).

ARBETSDOKUMENT