

Causa C-39/23**Sintesi di una domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98.1 del Regolamento di procedura della Corte****Data di deposito:**

26 gennaio 2023

Giudice del rinvio:

Högsta förvaltningsdomstolen (Svezia)

Data della decisione di rinvio:

24 gennaio 2023

Ricorrenti:

KEVA

Landskapet Ålands pensionsfond

Kyrkans Centralfond

Resistente:

Skatteverket

Oggetto della causa principale

Diritto al rimborso della ritenuta fiscale svedese prelevata sui dividendi versati da società svedesi a istituti pensionistici con sede in Finlandia.

Oggetto e base giuridica della domanda di pronuncia pregiudiziale

Interpretazione della libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 63 del TFUE e della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea al fine di chiarire se sia compatibile con la libera circolazione dei capitali l'imposizione di una ritenuta fiscale sui dividendi versati agli istituti pensionistici finlandesi. Articolo 267 del TFUE.

Questioni pregiudiziali

Domanda n. 1: Se il fatto che i dividendi versati da società nazionali a istituti pensionistici pubblici esteri siano soggetti a ritenuta fiscale, mentre i corrispondenti dividendi non sono soggetti a imposta se maturano per lo Stato di cui trattasi attraverso i suoi fondi pensionistici generali, costituisca una forma di discriminazione negativa tale da comportare una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata in linea di principio dall'articolo 63 TFUE.

Domanda n. 2: In caso di risposta affermativa alla prima questione, quali criteri debbano essere presi in considerazione per stabilire se un istituto pensionistico pubblico estero si trovi in una situazione oggettivamente paragonabile a quella dello Stato di cui trattasi e dei suoi fondi pensionistici generali.

Domanda 3: Se le restrizioni possano essere giustificate da motivi imperativi di interesse pubblico.

Le disposizioni del diritto dell'Unione e la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea citata

Articoli 63–66 TFUE.

Sentenza nella causa C-252/14, Pensioenfonds Metaal en Techniek, ECLI:EU:C:2016:402, punti 44, 47, 48 e 63.

Disposizioni nazionali citate

Kupongskattelagen (1970:624) [Legge sulle cedole (1970:624)]: sezioni 1, 4, 5 e 27.

Inkomstskattelagen (1999:1229) [Legge relativa all'imposta sul reddito (1999:1229)]: Capitolo 6, sezioni 3, 4, 7 e 9, primo paragrafo; Capitolo 7, sezione 2, primo paragrafo; Capitolo 2, sezione 2, primo paragrafo.

Lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna (1996:1512) [Legge sulla Convenzione nordica contro la doppia imposizione (1996:1512)] (Convenzione fiscale nordica: articolo 10, paragrafo 3, e articolo 25).

Breve descrizione dei fatti e del procedimento dinanzi al giudice nazionale

- 1 L'assicurazione pensionistica professionale è obbligatoria per legge in Finlandia. Il sistema pensionistico professionale finlandese si basa sul pagamento di premi da parte del datore di lavoro per conto del dipendente a un istituto pensionistico. Le cause presentate al giudice nazionale riguardano tre istituti pensionistici nell'ambito di tale regime: il KEVA, il Landskapet Ålands pensionsfond (Fondo pensioni della regione Åland) e il Kyrkans Centralfond (Fondo centrale della

Chiesa), che amministrano o hanno amministrato fondi nell'ambito del regime legale di assicurazione pensionistica professionale.

- 2 Il KEVA è responsabile delle pensioni professionali per i dipendenti del settore comunale e svolge anche alcuni compiti amministrativi, tra cui il pagamento delle pensioni e la riscossione dei contributi pensionistici. Il KEVA è una persona giuridica di diritto pubblico.
- 3 Il Landskapet Ålands pensionsfond è responsabile delle pensioni professionali dei dipendenti della regione di Åland, ma non effettua i pagamenti. Il fondo non è una persona giuridica separata, ma fa parte del territorio della regione di Åland. Le risorse del fondo sono tenute separate dal bilancio della regione.
- 4 Fino al 1° gennaio 2016, il Kyrkans Centralfond era un istituto pensionistico per i dipendenti della Chiesa evangelica luterana in Finlandia. Il Fondo ha gestito il capitale della Chiesa anche per altri scopi, come il sostegno finanziario alle congregazioni ecclesiastiche. Il Fondo non è una persona giuridica separata, ma fa parte della Chiesa evangelica luterana.
- 5 Per quanto riguarda la tassazione, il KEVA è esente da imposte in Finlandia. Il Kyrkans Centralfond è in pratica esente dall'imposta sul reddito in Finlandia. Il Landskapet Ålands Pensionsfond è parzialmente esente da imposte in Finlandia e non è tenuto a pagare le imposte sui dividendi delle società per azioni.
- 6 Il compito principale degli allmänna pensionsfonderna (fondi pensione generali svedesi; in prosieguo: i «fondi AP») è quello di gestire il capitale appartenente alla pensione di vecchiaia basata sul reddito che fa parte del sistema pensionistico generale svedese di vecchiaia. Questo fa a sua volta parte del sistema di previdenza sociale pubblico e obbligatorio. I fondi AP, in quanto agenzie governative, fanno parte dello Stato. Sono quindi coperti dall'esenzione fiscale dello Stato.
- 7 I tre istituti pensionistici finlandesi hanno ricevuto dividendi da società svedesi nel periodo 2003-2016. I dividendi sono stati assoggettati alla ritenuta fiscale svedese. Poiché i dividendi non sono stati tassati presso gli istituti pensionistici in Finlandia, non è stato possibile dedurre la ritenuta fiscale svedese conformemente al trattato fiscale nordico.
- 8 Gli istituti pensionistici hanno richiesto allo Skatteverket (agenzia delle entrate svedese) il rimborso della ritenuta fiscale svedese più gli interessi. A sostegno delle loro richieste, gli istituti pensionistici hanno sostenuto che la ritenuta fiscale sui dividendi è contraria alla libera circolazione dei capitali ai sensi del TFUE, in quanto essi sono paragonabili ai fondi AP, che sono esenti dall'imposta sul reddito.
- 9 L'agenzia delle entrate svedese ha respinto le richieste in quanto la situazione di tali istituti pensionistici non è oggettivamente paragonabile a quella dei fondi AP svedesi. Gli istituti pensionistici hanno presentato ricorso contro tale decisione

dinanzi al Förvaltningsrätten i Falun (Tribunale amministrativo di Falun, Svezia). Essi hanno quindi impugnato la sentenza del suddetto giudice dinanzi al Kammarrätten i Sundsvall (Corte amministrativa d'appello di Sundsvall, Svezia) e infine hanno impugnato la sentenza del Kammarrätten dinanzi all'Högsta förvaltningsdomstolen (Corte amministrativa suprema, Svezia).

Principali argomenti delle parti

- 10 Gli istituti pensionistici sostengono che la ritenuta fiscale svedese sui dividendi dalla Svezia agli istituti pensionistici pubblici finlandesi è contraria alla libera circolazione dei capitali ai sensi dell'articolo 63 TFUE. Gli istituti pensionistici pubblici finlandesi dovrebbero essere paragonati ai fondi AP svedesi. Poiché gli istituti pensionistici finlandesi sono esenti dall'imposta sul reddito finlandese, essi non possono detrarre l'imposta sulle cedole svedesi in Finlandia. Gli istituti pensionistici finlandesi di diritto pubblico sono quindi svantaggiati rispetto ai fondi AP svedesi, il che costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali ai sensi del TFUE. La restrizione non può essere giustificata.
- 11 Gli istituti pensionistici pubblici finlandesi ritengono di dover essere equiparati ai fondi AP svedesi. I sistemi pensionistici svedese e finlandese hanno lo stesso tipo di struttura giuridica, sono finanziati allo stesso modo e hanno la stessa funzione e finalità sociale. Inoltre, gli istituti dei sistemi pensionistici funzionano quasi esattamente allo stesso modo. Così come i fondi pensione svedesi fanno parte dello Stato svedese, il Landskapet Ålands pensionsfond e il Kyrkans Centralfond fanno parte rispettivamente della Regione delle isole Åland e della Chiesa evangelica-luterana. Il KEVA è una persona giuridica separata, ma ciò non le impedisce di essere trattata alla stregua dei fondi AP, poiché la comparabilità deve essere analizzata nel suo complesso, ossia in termini di funzione e scopo degli istituti e delle attività da esse svolte.
- 12 L'agenzia delle entrate svedese sostiene che gli istituti pensionistici finlandesi e i fondi AP svedesi non si trovano in situazioni oggettivamente comparabili. I fondi AP non sono persone giuridiche indipendenti, ma ogni autorità fa parte dello Stato come persona giuridica. Le autorità statali non sono quindi soggetti giuridici indipendenti, ma appartengono semplicemente al soggetto giuridico Stato. Anche se si dovesse ritenere che gli istituti pensionistici finlandesi e i fondi AP operino in condizioni simili in termini di organizzazione, funzione e scopo, non si può ritenere che si trovino in situazioni oggettivamente comparabili per quanto riguarda le attività dello Stato e lo scopo dell'esenzione fiscale statale.
- 13 Il motivo per cui lo Stato è esentato dalla tassazione è che la tassazione non porta fondi allo Stato, ma richiede un'ampia amministrazione. Lo scopo dell'esenzione è quindi ben diverso dall'evitare o alleviare la doppia imposizione economica.

Sintesi dei motivi della domanda di pronuncia pregiudiziale

- 14 La Commissione ha avviato una procedura d'infrazione contro la Svezia e, in un parere motivato del 2 dicembre 2021, ha sostenuto che è contrario all'articolo 63 TFUE il fatto che i dividendi dei fondi AP non siano tassati in Svezia, mentre la ritenuta fiscale è applicata ai dividendi di istituti pensionistici pubblici analoghi stabiliti in altri Stati membri.
- 15 Nella causa C-252/14, la Corte di giustizia ha stabilito che una differenza di trattamento tra i dividendi pagati a fondi pensione residenti e non residenti, che si traduce in una maggiore tassazione di questi ultimi, costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali, vietata in linea di principio dall'articolo 63 TFUE. In quel caso, la Corte di giustizia aveva ritenuto che la situazione dei fondi pensione esteri non fosse paragonabile a quella dei fondi pensione nazionali.
- 16 Tuttavia, in quella causa si trattava di soggetti di diritto privato e, poiché nella causa in esame si tratta di soggetti di diritto pubblico, la sentenza C-252/14 non fornisce indicazioni dirette.
- 17 Inoltre, non esistono altre sentenze della Corte di giustizia che chiariscano se l'articolo 63 TFUE impedisca di assoggettare alla ritenuta fiscale i dividendi di una società nazionale a un istituto pensionistico pubblico estero, mentre i dividendi corrispondenti non sono soggetti a tassazione se spettano allo Stato di cui trattasi attraverso i suoi fondi pensione pubblici.
- 18 Le domande secondarie che devono essere esaminate sono se l'applicazione delle norme svedesi implichi un trattamento differenziato negativo degli istituti pensionistici stranieri, in caso affermativo, se esistano situazioni oggettivamente comparabili e, in caso affermativo, se la differenza di trattamento sia giustificata da ragioni imperative di interesse pubblico.
- 19 Esistono approcci diversi a questi temi, come si evince dalle posizioni delle parti e dalla corrispondenza tra la Commissione e il governo svedese. Sulla questione della discriminazione negativa, ad esempio, il governo svedese sostiene che la scelta dello Stato di non autotassarsi è semplicemente uno strumento per evitare una deviazione delle risorse statali verso il finanziamento del sistema di previdenza sociale svedese. Ciò non comporterebbe nessun effettivo vantaggio economico per lo Stato, in quanto lo stesso risultato potrebbe essere raggiunto mediante un altro strumento, ad esempio mediante l'allocazione di risorse statali. Secondo il governo svedese, un approccio diverso significherebbe in pratica che qualsiasi tassazione di altri Stati membri potrebbe essere contestata sulla base della libera circolazione dei capitali, il che, secondo tale governo, va ben oltre l'articolo 63 TFUE.
- 20 La Commissione ritiene che, per quanto riguarda l'obiettivo di ridurre la necessità di destinare alle autorità pubbliche le imposte che sarebbero tenute a versare se non fossero esenti, gli istituti che sono regolamentati in modo analogo e che hanno

gli stessi compiti in altri Stati membri si trovino in una situazione oggettivamente comparabile a quella dei fondi AP.

- 21 D'altra parte, si può sostenere, come fa il governo svedese, che il diritto dell'UE non prevede alcun obbligo comune per gli Stati membri di contribuire al finanziamento dei rispettivi sistemi di previdenza sociale. Non esiste una situazione in cui a un istituto pensionistico pubblico estero possa essere de facto affidato lo stesso compito dei fondi AP per quanto riguarda il sistema di previdenza sociale svedese. Di conseguenza, un istituto pensionistico pubblico estero non potrà mai trovarsi in una situazione oggettivamente paragonabile a quella dello Stato svedese e dei suoi fondi AP.
- 22 Se l'approccio del governo svedese non dovesse essere accolto, ci si chiede cosa sarebbe necessario per rendere comparabili le situazioni. In questo contesto, la Commissione sottolinea che gli istituti pensionistici pubblici di altri Stati membri sono trattati in modo meno favorevole a prescindere dalle loro attività e obiettivi o dalle modalità di regolamentazione, organizzazione e finanziamento. Ciò può essere inteso nel senso che, secondo la Commissione, sono le circostanze di questo tipo a dover essere prese in considerazione nel valutare se le situazioni sono comparabili. Lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa) chiede di sapere se questi e/o altri criteri debbano essere determinanti in tale valutazione.
- 23 La questione è anche se il confronto debba essere fatto con lo Stato svedese in quanto tale o solo con i fondi AP stessi. Ad esempio, se abbia qualche rilevanza per la valutazione del singolo caso il fatto che gli istituti pensionistici finlandesi svolgano anche altri compiti rispetto ai fondi AP svedesi. I fondi AP non sono responsabili della riscossione dei contributi pensionistici o del pagamento delle pensioni, ma hanno il solo compito di gestire i fondi all'interno del regime assicurativo per le pensioni di vecchiaia basate sul reddito. Tuttavia, questi altri compiti sono svolti da altre autorità dello Stato svedese, anch'esse coperte dall'esenzione fiscale dello Stato.
- 24 Per quanto riguarda la questione se un eventuale trattamento speciale sia giustificato da ragioni imperative di interesse generale, vale la pena notare, come fa la Commissione, che la Corte di giustizia ha costantemente respinto la possibilità che una perdita di reddito o difficoltà amministrative costituiscano valide ragioni per una restrizione alla libera circolazione. Da parte sua, il governo svedese ritiene che la differenza di trattamento sia giustificata dalla necessità di salvaguardare l'obiettivo della politica sociale svedese e il suo finanziamento.