

**Causa C-601/23****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del Regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

29 settembre 2023

**Giudice del rinvio:**

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Spagna)

**Data della decisione di rinvio:**

19 settembre 2023

**Ricorrente:**

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

**Resistente:**

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB)

**Oggetto del procedimento principale**

Procedimento amministrativo — Tassazione applicabile ai redditi da distribuzione di utili — Reclamo proposto da una società non residente in Spagna — Eventuale disparità di trattamento rispetto a società residenti in Spagna — Situazione in cui una società non residente che ha registrato perdite in un esercizio NON PUÒ recuperare le somme trattenute alla fonte a titolo di imposta sui redditi di non residenti **mentre** una società residente che in un esercizio ha registrato perdite PUÒ recuperare le somme trattenute alla fonte a titolo di imposta sulle società.

**Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale**

Domanda di pronuncia pregiudiziale interpretativa — Articolo 267 TFUE — Compatibilità delle disposizioni nazionali con l'articolo 63 TFUE

## Questione pregiudiziale

«Se l'articolo 63 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, sulla libera circolazione dei capitali, debba essere interpretato nel senso che osta a una situazione in cui il Regno di Spagna, e in particolare il territorio storico di Biscaglia, fiscalmente autonomo, nonostante applichi ai non residenti la stessa aliquota prevista per i residenti, non rimborsa ai primi la ritenuta alla fonte operata in occasione della distribuzione dei dividendi da parte di un ente residente — e una situazione in cui i non residenti non riescono a neutralizzare la differenza di trattamento mediante l'applicazione della Convenzione contro la doppia imposizione — mentre ai residenti che registrano parimenti perdite nell'esercizio, tale ritenuta viene integralmente rimborsata».

## Disposizioni di diritto internazionale fatte valere

Convenzione tra il Regno di Spagna e il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord contro la doppia imposizione e per la prevenzione dell'evasione fiscale in materia di imposte sui redditi e sul patrimonio, nonché il relativo protocollo, firmato a Londra il 14 marzo 2013. Ai sensi dell'articolo 10 della Convenzione, i dividendi corrisposti da una società residente di uno Stato contraente ad un residente dell'altro Stato contraente possono essere tassati anche nello Stato contraente in cui ha sede la società distributrice dei dividendi conformemente alla normativa di quest'ultimo Stato, ma con la seguente limitazione: se il beneficiario effettivo dei dividendi è un residente dell'altro Stato contraente, l'imposta così determinata non potrà superare, come regola generale, il 10 % dell'importo lordo dei dividendi. A sua volta, l'articolo 22 stabilisce una serie di norme contro la doppia imposizione. In particolare, dal paragrafo 2 di tale articolo si evince che, affinché la ritenuta sia deducibile, occorre che siano prodotti utili o profitti imponibili.

## Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Articolo 63 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea, in particolare, del 22 novembre 2018, Sofina e a. (C-575/17, EU:C:2018:943), e del 16 giugno 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

## Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (legge 12/2002, del 23 maggio 2002, recante approvazione dell'Accordo economico con la Comunità autonoma dei Paesi Baschi). Il suo articolo 21 prevede che l'imposta sui redditi dei non residenti

è un'imposta concordata (vale a dire regolamentata, gestita e riscossa dai Territori storici/province dei Paesi Baschi) che è disciplinata dalle stesse norme sostanziali e formali stabilite in qualsiasi momento dallo Stato.

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (legge provinciale 12/2013, del 5 dicembre 2013, in materia di imposta sui redditi dei non residenti) (IRNR). Il suo articolo 1 indica che tale imposta grava sui redditi percepiti nel territorio storico di Biscaglia da persone fisiche o enti non residenti nel territorio spagnolo e che non dispongono di una stabile organizzazione. L'articolo 4 riconosce che le disposizioni della Norma Foral non pregiudicano le disposizioni dei trattati e delle convenzioni intenzionali che fanno parte dell'ordinamento giuridico interno spagnolo. L'articolo 13 considera come redditi percepiti in Biscaglia, tra gli altri, i dividendi e altri ricavi derivanti dalla partecipazione al capitale di enti privati. L'articolo 25 fissa un'aliquota di imposta comune per l'IRNR del 24 %. Tuttavia, tale aliquota è del 19 % qualora si tratti di contribuenti residenti in un altro Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo. L'articolo 31 impone di applicare una ritenuta o il versamento di un acconto agli enti residenti nel territorio spagnolo che distribuiscono redditi soggetti a tale imposta. Tale ritenuta o acconto è pari all'importo risultante dall'applicazione delle disposizioni in base alle quali viene determinato il debito d'imposta.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (legge provinciale 11/2013, del 5 dicembre 2013, in materia di imposta sulle società) (IS). Il suo articolo 68 prevede che dall'importo effettivo dell'imposta sono deducibili le ritenute e gli acconti. Se l'importo delle ritenute e degli acconti è superiore all'importo effettivo, l'amministrazione tributaria ha l'obbligo di rimborsare, d'ufficio, l'eccedenza. L'articolo 130 stabilisce che gli enti che versano o corrispondono redditi soggetti a tale imposta *sono obbligati a trattenere o versare, a titolo di acconto, l'importo determinato secondo regolamento e sono tenuti a versare detto importo* all'Hacienda Foral (Erario provinciale).

### **Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale**

- 1 La società CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED, residente nel Regno Unito e non avente una stabile organizzazione nel territorio provinciale della Biscaglia, ha percepito, nel corso dell'esercizio 2017, la somma di **EUR 2 763 848,73**, a titolo di dividendi distribuiti da una società residente in Biscaglia, la «**Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A.**». Conformemente a quanto previsto dalla normativa applicabile, la Siemens Gamesa Renewable Energy ha operato, nelle sue autotassazioni, una ritenuta alla fonte a titolo di imposta sui redditi dei non residenti dovuta dalla Credit Suisse Securities (Europe) in ragione dei dividendi distribuiti a quest'ultima. Tale ritenuta, in funzione della normativa interna in materia di imposta, era fissata al 19 %, aliquota pari a quella applicata ai residenti, ridotta al 9 % in quanto Credit Suisse Securities (Europe) è

soggetta alla Convenzione ispano-britannica contro la doppia imposizione, CDI, che la limita al 10 %, il cui risultato è pari a un importo di **EUR 276 384,87**.

- 2 Il 10 febbraio 2021 la Credit Suisse Securities (Europe) ha chiesto al Servicio de Tributos directos de la Hacienda Foral de Bizkaia (Servizio delle imposte dirette dell'Erario provinciale di Biscaglia) la rettifica delle autotassazioni presentate dalla società che ha operato le ritenute («Siemens Gamesa Renewable Energy») e ha altresì chiesto il rimborso della percentuale del 9 % ritenendola un'entrata indebita. A tale riguardo, la Credit Suisse Securities (Europe) ha innanzitutto sottolineato che, nel corso di quell'esercizio, aveva registrato perdite. Ha fatto valere che, nel suo caso, a differenza delle società residenti in Biscaglia che si trovano nella sua stessa situazione (vale a dire che registrano perdite) — le quali recupererebbero tale differenza del 9 % mediante l'imposta sulle società (a cui sono soggette le società residenti), considerato che per esse la ritenuta operata ha il carattere di una ritenuta «*in acconto*» dell'importo effettivo da versare a titolo di imposta, per cui, una volta calcolato l'importo effettivo, se l'importo trattenuto risulta superiore all'importo dovuto, la differenza viene rimborsata d'ufficio —, essa non potrebbe recuperare nel suo paese di residenza (Regno Unito) la differenza del 9 %. Tale richiesta è stata respinta dall'Hacienda Foral de Bizkaia (Erario provinciale di Biscaglia) con decisione 15 febbraio 2021.
- 3 Il 18 marzo 2021 la Credit Suisse Securities (Europe) ha presentato un reclamo avverso tale decisione dinanzi al Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia [Tribunale economico amministrativo provinciale di Biscaglia, Spagna] (TEAFB). I motivi si basavano sulla premessa che la legge provinciale 12/2013, del 5 dicembre 2013, in materia di imposta sui redditi dei non residenti dà luogo a un trattamento discriminatorio dei contribuenti non residenti nel caso in cui questi registrino una perdita: mentre il contribuente residente ottiene il rimborso della ritenuta se registra una perdita, la società, in quanto ente non residente, non lo riceve. Nelle sue osservazioni ha invocato, in particolare, la sentenza della CGUE del 22 novembre 2018 nella causa C-575/17.
- 4 Con decisione del 23 febbraio 2022, il TEAFB respingeva tale reclamo. Nella sua motivazione, esso ha fatto ampio riferimento ai precedenti della CGUE e alla legislazione provinciale applicabile e ha concluso che non si doveva procedere al rimborso della somma trattenuta. In tal senso, ha ritenuto che sussistessero differenze tra la fattispecie in esame e quella esaminata dalla CGUE nella *causa Sofina*, poiché in quest'ultima vi era una situazione in cui i dividendi distribuiti da una società francese alle società non residenti erano soggetti ad una ritenuta alla fonte pari al 25 % del loro importo, che poteva essere ridotta sulla base di un'eventuale CDI (Convenzione contro la doppia imposizione). Per contro, nel caso di specie, i dividendi percepiti da una società residente formerebbero la base imponibile dell'imposta sulle società e, in caso di perdita, la tassazione sarebbe riportata all'esercizio successivo in positivo (il che presuppone un vantaggio di tesoreria e persino l'assenza di imposizione qualora non si ottengano risultati positivi sufficienti prima della cessazione dell'attività), mentre i dividendi

percepiti da una società non residente vengono tassati immediatamente e in via definitiva.

- 5 In questa situazione, il TEAFB sottolineava che non sussiste la disparità di trattamento constatata nella sentenza della CGUE nella *causa Sofina*, poiché la normativa provinciale applicabile nella presente causa stabilisce percentuali di ritenuta uguali per i residenti e i non residenti (del 19 % in entrambi i casi), il che dà luogo a uno scenario fiscale diverso. A tal fine, il TEAFB ha citato i paragrafi 40 e 41 delle conclusioni dell'avvocato generale Melchior Wathelet nella suddetta causa C-575/2017. Ne ha evidenziato la tesi secondo la quale la ripartizione equilibrata della potestà impositiva può essere raggiunta mediante misure non discriminatorie, quali l'applicazione di una ritenuta alla fonte comune per le due categorie, e detta misura sarebbe proprio quella prevista dalla normativa provinciale applicabile nel caso di specie. Il TEAFB ha aggiunto che il giudizio di uguaglianza è indipendente dalla tassazione applicata dal Regno Unito e deve basarsi solo sulla tassazione richiesta nel territorio storico di Biscaglia, di modo che l'eventuale tassazione complessiva superiore a carico dell'azionista non è pertinente per il paese di origine del dividendo, se detto paese prevede un trattamento uguale rispetto al residente. Il TEAFB ha altresì respinto la tesi secondo cui la società ricorrente [Credit Suisse Securities (Europe)] avrebbe dimostrato di aver registrato perdite nel corso dell'esercizio 2017.
- 6 Il 4 maggio 2022 la Credit Suisse Securities (Europe) ha proposto un ricorso amministrativo contro la precedente decisione del TEAFB dinanzi al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Corte superiore di giustizia dei Paesi Baschi). Gli argomenti della ricorrente e la comparsa di risposta della resistente sono riportati nella sezione seguente.

#### **Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale**

- 7 Nel suo ricorso principale, la Credit Suisse Securities (Europe) chiede l'annullamento di detta decisione del TEAFB e il riconoscimento del suo diritto al rimborso della somma di EUR 276 384,87, oltre interessi di mora. Il ricorso deduce esclusivamente motivi di diritto dell'Unione europea che, a suo parere, depongono a favore dell'esistenza di un trattamento discriminatorio, basato sulla configurazione della ritenuta a carico degli enti non residenti come imposta definitiva, senza alcun meccanismo di rimborso in caso di perdite. Per contro, per le società residenti, soggette all'imposta sulle società, la ritenuta è solo un acconto di questa imposta e comporta una tassazione effettiva solo se, nel corso dell'esercizio fiscale, tale società genera una base imponibile positiva, poiché, in caso di base imponibile negativa, le ritenute non sono tassate e sono oggetto di rimborso.
- 8 La ricorrente invoca altresì l'orientamento della sentenza della CGUE nella causa C-575/2017 del 22 novembre 2018, nonché quello della causa C-572/2020, di cui trascrive i punti da 46 a 49, fornendo i punti chiave di un altro esempio relativo

alla tassazione in Germania. Dopo aver esaminato l'eventuale neutralizzazione sulla base della Convenzione tra il Regno di Spagna e il Regno Unito di Gran Bretagna contro la doppia imposizione, la ricorrente deduce che detta Convenzione non consente la neutralizzazione in caso di perdite poiché l'articolo 22.2 della stessa richiede, affinché la ritenuta sia deducibile, che siano prodotti utili o profitti imponibili. Il Regno Unito non è tenuto a rimborsare la ritenuta di imposta versata in Spagna e riconosce un credito d'imposta solo in caso di importo positivo, che non può essere dedotto neppure negli esercizi successivi. La ricorrente aggiunge che la prova di tale neutralizzazione spetterebbe all'Amministrazione, conformemente alla giurisprudenza nazionale spagnola.

- 9 Per quanto riguarda la prova della registrazione di perdite nel 2017, la ricorrente fa riferimento a diverse dichiarazioni dei redditi prodotte come allegati, tra gli altri documenti, nonché a principi costituzionali interni (capacità economica) o alla giurisprudenza sulle restrizioni alla libera circolazione dei capitali collegate all'IRNR.
- 10 Infine, la ricorrente propone al giudice del rinvio di presentare una domanda di pronuncia pregiudiziale dinanzi alla CGUE o una questione di incostituzionalità dinanzi al Tribunal Constitucional (Corte costituzionale, Spagna).
- 11 Nella sua comparsa di risposta, la resistente [Diputación Foral de Bizkaia, (consiglio provinciale di Biscaglia, Spagna)] fa ampio riferimento alla normativa applicabile e contesta la discriminazione lamentata nei confronti degli enti residenti, sottolineando ancora una volta l'uguaglianza della ritenuta, che, dopo l'applicazione della CDI tra la Spagna e il Regno Unito, è ridotta al 9 %. La resistente sostiene che le fattispecie giurisprudenziali invocate dalla ricorrente, che riguardano gli organismi di investimento collettivo — OIC —, ai sensi della direttiva 2009/65/CE, differiscono notevolmente da quella di cui trattasi nella presente controversia (poiché in tali casi si tratta di una tassazione dell'1 % rispetto al 15 % o al 18 % e non uguale, come nel presente caso), e cita in particolare la sentenza del Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna) del 5 gennaio 2021. Inoltre, per quanto riguarda l'orientamento della CGUE nella causa C-575/2017, «*Sofina e a.*», si ribadiscono le considerazioni del TEAFB. Oltre a negare che sia giustificata l'eventuale proposizione di una questione di incostituzionalità, essa contesta la prova, prodotta dalla ricorrente, della registrazione di perdite nel corso dell'esercizio.
- 12 Il 13 giugno 2023 il giudice del rinvio ha concesso alle parti un termine per presentare osservazioni in relazione all'eventuale presentazione di una domanda di pronuncia pregiudiziale. Con memorie rispettivamente del 28 e del 29 giugno 2023, le parti hanno ribadito le loro contrapposte posizioni in merito alla presentazione di una domanda di pronuncia pregiudiziale. Mentre la ricorrente ha fatto riferimento alle più recenti pronunce della giurisprudenza interna [richiamando la sentenza del Tribunal Supremo (Corte suprema) del 5 aprile 2023 e diverse altre che hanno seguito lo stesso approccio] e ha nuovamente fatto riferimento alle sentenze della CGUE nelle cause «*Silicones*» o «*Sofina*», la

resistente ha esposto la sua posizione in merito alle ultime sentenze del Tribunal Supremo (Corte suprema) e alle differenze da cui sono caratterizzate rispetto alla presente causa e ha insistito sulla mancata dimostrazione delle perdite della ricorrente.

### **Breve esposizione dei motivi del rinvio pregiudiziale**

- 13 Il giudice del rinvio ritiene che occorra proporre la domanda di pronuncia pregiudiziale richiesta dalla ricorrente, tenuto conto dei dubbi esposti di seguito.
- 14 In primo luogo, ritiene che non si debba dimenticare che esistono numerosi precedenti nella giurisprudenza nazionale relativi alla differenza di trattamento fiscale dei non residenti in materia di redditi percepiti in Spagna. Un esempio recente di questa giurisprudenza è la sentenza del Tribunal Supremo (Corte suprema) del 5 aprile 2023, sulla quale le parti sono in disaccordo. Risulta chiaramente da tale sentenza — nel caso di fondi speculativi o non armonizzati, non residenti [*«FIL o Hedge Fund»*] e dei fondi analoghi residenti in Spagna — che, conformemente alla giurisprudenza della CGUE, si può ritenere che le disposizioni delle convenzioni contro la doppia imposizione abbiano conseguito la neutralizzazione degli effetti della restrizione alla libera circolazione dei capitali derivante dalla normativa nazionale solo nei casi in cui tali disposizioni consentono che l'imposta trattenuta alla fonte in applicazione della normativa nazionale possa essere detratta dall'imposta dovuta nell'altro Stato membro fino al limite della disparità di trattamento derivante dalla normativa nazionale. Tuttavia, ciò che caratterizza la situazione delle società non residenti rispetto alle società residenti, con riferimento all'imposta sui redditi dei non residenti, per quanto riguarda la distribuzione di dividendi, è che le due categorie (residenti e non residenti) sono soggette alla stessa aliquota di imposta, inizialmente del 19 %, e questo è l'elemento di uguaglianza che induce l'amministrazione resistente a sostenere l'assenza di un'infrazione in materia di libera circolazione dei capitali, sebbene se il trattamento fiscale indiretto dei due soggetti passivi sia differente. Pertanto, nell'ipotesi di esercizi in cui si registrino perdite, il meccanismo dell'imposta sulle società porta in ogni caso al rimborso integrale della ritenuta alla società residente, —articolo 68.2 della NFIS— e, per contro, per i non residenti, la ritenuta resta solo ipoteticamente neutralizzata attraverso le convenzioni contro la doppia imposizione, possibilità che, nel caso della CDI ispano-britannica del 2013, in questo caso non ricorre. — Articolo 22.2 —.
- 15 Alla luce della sopracitata giurisprudenza, il giudice del rinvio ritiene che sussistano seri dubbi quanto al fatto che l'unico criterio per accertare la violazione dell'articolo 63 TFUE debba essere la disparità delle aliquote di imposta o di ritenuta equivalente tra questi due tipi di enti messi a confronto, come sostiene l'amministrazione resistente. Al contrario, tutto lascia pensare che non siano presi a riferimento il fatto e il momento della ritenuta, né separatamente né in modo specifico, bensì quello dell'effettiva e definitiva tassazione, come risulta, ad esempio, dalla sentenza della CGUE del 16 giugno 2022, nella causa C-572/2020

(punto 49), al punto che, nemmeno se esistesse una vaga possibilità di recuperare in futuro nello Stato di residenza, ossia il Regno Unito, la ritenuta complessivamente operata, la differenza di trattamento sarà considerata neutralizzata mediante la Convenzione contro la doppia imposizione. In tal senso, non si può sostenere che il diritto nazionale possa ignorare il fatto che, mediante la convenzione contro la doppia imposizione, la società soggetta a ritenuta alla fonte riesca o meno a neutralizzare l'eccedenza di imposta definitiva rispetto alla residente, profilo che l'Amministrazione resistente presenta come una mera ipotesi estranea alla sua competenza. Al contrario, gli enti pubblici (o il regime fiscale) che impongono la ritenuta dovranno verificare, su richiesta dell'interessata, se, applicando le norme dei Trattati e del diritto dell'Unione, tale risultato di neutralizzazione si sia verificato, procedendo, in caso negativo, al rimborso della differenza in quanto entrata indebita.

- 16 Il giudice del rinvio sottolinea infine che le parti non si sono pronunciate sulla questione relativa al fatto che trattasi di enti soggetti all'imposta sui redditi dei non residenti che hanno registrato risultati negativi. A suo avviso, ciò non dovrebbe influire nemmeno sulla presentazione della domanda di pronuncia pregiudiziale, poiché, sebbene siano contestati tra le parti i fatti e le prove relativi a tale questione, si tratta di un problema su cui non ci si deve pronunciare in questa fase, in quanto spetterà alla sentenza finale risolverlo.