

Υπόθεση C-92/24

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

24 Ιανουαρίου 2024

Αιτούν δικαστήριο:

Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia
(Ιταλία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

6 Οκτωβρίου 2023

Εκκαλούσα:

Banca Mediolanum SpA

Εφεσίβλητη:

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Lombardia

[παραλειπόμενα]	Διάταξη	αριθ.	1467/2023
[παραλειπόμενα]	Ημερομηνία	δημοσίευσης:	6
Οκτωβρίου			2023
[παραλειπόμενα]			

Το Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, Sezione 22
(δευτεροβάθμιο φορολογικό δικαστήριο Λομβαρδίας, 22ο τμήμα, Ιταλία),
[παραλειπόμενα]

[Σύνθεση του δικαστικού σχηματισμού]

εξέδωσε στις 27 Σεπτεμβρίου 2023 την ακόλουθη

ΔΙΑΤΑΞΗ

– επί της εφέσεως [παραλειπόμενα]

που άσκησε η

Banca Mediolanum S.p.a. [παραλειπόμενα]

κατά της

Agenzia Entrate Direzione Regionale Lombardia (περιφερειακής διεύθυνσης Λομβαρδίας της εθνικής φορολογικής αρχής, Ιταλία)

[παραλειπόμενα]

Με αντικείμενο:

– την απόφαση [παραλειπόμενα] της Commissione Tributaria Provinciale Milano, sezione 12 (επαρχιακής φορολογικής επιτροπής Μιλάνου, 12ο τμήμα, Ιταλία)

Πράξεις επιβολής φόρου:

– Άρνηση επιστροφής του IRAP 2014

κατόπιν συζητήσεων κατά τη δημόσια συνεδρίαση

ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Το Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia (δευτεροβάθμιο φορολογικό δικαστήριο Λομβαρδίας),

– σε σχέση με την έφεση που άσκησε η Banca Mediolanum κατά της απόφασης της Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sezione 12A (επαρχιακής φορολογικής επιτροπής Μιλάνου, τμήμα 12A) [παραλειπόμενα].

– [παραλειπόμενα].

– εκτιμώντας ότι το ανακύψαν ζήτημα της συμβατότητας του άρθρου 6 του decreto legislativo 446/1997 (νομοθετικού διατάγματος 446/1997) με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως με την οδηγία 2011/96/ΕΕ, είναι κρίσιμο για την έκδοση απόφασης επί της αίτησης επιστροφής που υπέβαλε ο φορολογούμενος και απέρριψε η φορολογική αρχή·

– υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Προδικαστικό ερώτημα σχετικά με τη συμβατότητα

με το δίκαιο [της Ευρωπαϊκής Ένωσης]

του άρθρου 6, παράγραφος 1, του decreto legislativo 446/1997 (νομοθετικού διατάγματος 446/1997)

1. Η ρύθμιση της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με τη φορολογία των μερισμάτων που διανέμονται από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος σε μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος

Σκοπός της οδηγίας 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών (αναδιατύπωση της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ της 23ης Ιουλίου 1990) (στο εξής: οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες) είναι η εξάλειψη των μειονεκτημάτων και των στρεβλώσεων που αντιμετωπίζουν οι μητρικές εταιρίες που είναι εγκατεστημένες σε ένα κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν λαμβάνουν μερίσματα από θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Συγκεκριμένα, στο προοίμιο της οδηγίας επισημαίνεται ότι σκοπός της είναι «να απαλλάσσει τα μερίσματα και τις άλλες διανομές κερδών που καταβάλλονται από τις θυγατρικές εταιρίες στις μητρικές τους εταιρίες από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή και να καταργήσει τη διπλή φορολογία αυτών των εισοδημάτων σε επίπεδο μητρικής εταιρίας», καθότι, δεδομένου ότι, «[ο]ι συνενώσεις εταιριών που βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη μέλη [...] είναι αναγκαίες για να δημιουργηθούν στην Ένωση συνθήκες ανάλογες με τις επικρατούσες σε μια εσωτερική αγορά και να εξασφαλισθεί έτσι η ομαλή λειτουργία μιας τέτοιας εσωτερικής αγοράς», οι εν λόγω συνενώσεις δεν θα πρέπει να εμποδίζονται «από ειδικούς περιορισμούς, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις που να απορρέουν από τις φορολογικές διατάξεις των κρατών μελών» και, ως εκ τούτου, «γι' αυτές τις συνενώσεις εταιριών επιβάλλεται να προβλέπονται φορολογικοί κανόνες ουδέτεροι ως προς τον ανταγωνισμό, ώστε οι επιχειρήσεις να μπορούν να προσαρμόζονται στις απαιτήσεις της εσωτερικής αγοράς, να αυξήσουν την παραγωγικότητά τους και να ενισχύσουν την ανταγωνιστική τους θέση διεθνώς».

Για την επίτευξη των ως άνω σκοπών, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες προβλέπει ότι, «[ό]ταν η μητρική εταιρία [...], δυνάμει της σύνδεσης της μητρικής εταιρίας με τη θυγατρική της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρίας, το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρία» α) «δεν φορολογ[εί] τα κέρδη αυτά» ή β) φορολογ[εί] τα κέρδη αυτά, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρία [...] να αφαιρ[εί] από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το τμήμα του φόρου της εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και το οποίο καταβλήθηκε από τη θυγατρική εταιρία».

Επιπλέον, το άρθρο 4, παράγραφος 3, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες προβλέπει ότι «[τ]α κράτη μέλη διατηρούν την ευχέρεια να προβλέπουν ότι τα βάρη που απορρέουν από τη συμμετοχή και οι μειώσεις αξίας που απορρέουν από τη διανομή των κερδών της θυγατρικής εταιρίας δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα κέρδη της μητρικής εταιρίας», πλην όμως, «εάν, στην περίπτωση αυτή, τα έξοδα διαχείρισης που έχουν σχέση με τη συμμετοχή οριστούν σε ποσό κατ' αποκοπή, το ποσό αυτό δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το 5 % των κερδών που διανέμει η θυγατρική εταιρία». Επομένως, κατά την ως άνω διάταξη, όταν κάνουν χρήση της δυνατότητας καθορισμού των μη εκπιπτόμενων

εξόδων διαχείρισης της συμμετοχής σε κατ' αποκοπήν βάση, τα κράτη μέλη οφείλουν να ορίζουν τα εν λόγω έξοδα ως μη εκπιπτόμενα και, επομένως, να φορολογούν τμήμα των μερισμάτων που εισέπραξε η μητρική εταιρία σε ποσοστό που δεν υπερβαίνει το 5 % του σχετικού ποσού.

2. Το καθεστώς φορολόγησης στην Ιταλία των μερισμάτων που θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη καταβάλλουν σε μητρικές εταιρίες εγκατεστημένες στην Ιταλία (IRAP)

Το decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (νομοθετικό διάταγμα 446, της 15ης Δεκεμβρίου 1997, στο εξής: νομοθετικό διάταγμα 446/1997) ρυθμίζει τον imposta regionale sulle attività produttive (περιφερειακό φόρο επί των παραγωγικών δραστηριοτήτων, στο εξής: IRAP). Κατά το άρθρο 2 του νομοθετικού διατάγματος 446/1997, η υπαγωγή στον IRAP προϋποθέτει τη συνήθη άσκηση αυτοτελώς οργανωμένης δραστηριότητας με σκοπό την παραγωγή ή την ανταλλαγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, η δε ασκούμενη από τις εταιρίες και τις οντότητες δραστηριότητα συνιστά, σε κάθε περίπτωση, προϋπόθεση για την επιβολή του φόρου.

Επομένως, το άρθρο 3, στοιχεία α και ε, του νομοθετικού διατάγματος 446/1997, περιλαμβάνει επίσης, μεταξύ των υποκειμένων στον IRAP, τις εταιρίες που μνημονεύονται στο μέρος Α [«Πίνακας των εταιριών που αναφέρονται στο άρθρο 2 στοιχείο α) περίπτωση ι)»], σημείο ιβ', του παραρτήματος Ι της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, ήτοι τις «εταιρίες του ιταλικού δικαίου που αποκαλούνται “società per azioni”, “società in accomandita per azioni”, “società a responsabilità limitata”, “società cooperative”, “società di mutua assicurazione”, και [τις] δημόσιες και ιδιωτικές οντότητες των οποίων οι δραστηριότητες είναι, εξ ολοκλήρου ή κυρίως, εμπορικές».

Το άρθρο 4 του νομοθετικού διατάγματος 446/1997 ορίζει ως φορολογητέα βάση του IRAP «την καθαρή αξία της παραγωγής που είναι απόρροια της δραστηριότητας που ασκείται στο έδαφος της περιφέρειας».

Το άρθρο 6 του νομοθετικού διατάγματος 446/1997 ορίζει ότι, για τις τράπεζες και τους λοιπούς ενδιάμεσους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς, η φορολογητέα βάση του IRAP καθορίζεται από το αλγεβρικό άθροισμα των ακόλουθων στοιχείων του λογαριασμού κερδών και ζημιών:

- a) περιθώριο διαμεσολάβησης μειωμένο στο 50 % των μερισμάτων·
- b) αποσβέσεις ενσώματων και άυλων αγαθών λειτουργικής χρήσης σε ποσοστό 90 %·
- c) άλλες διοικητικές δαπάνες σε ποσοστό 90 %·

c-bis) καθαρές προσαρμογές και αντιλογισμοί απομείωσης δανείων, εντός του ορίου εκείνων που αφορούν δάνεια προς πελάτες εγγεγραμμένα ως τέτοια στον ισολογισμό.

Επομένως, οι τράπεζες και οι λοιποί ενδιάμεσοι χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί που είναι εγκατεστημένοι στην Ιταλία και χαρακτηρίζονται ως μητρικές εταιρίες για τους σκοπούς της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες υποχρεούνται να περιλαμβάνουν στη φορολογητέα βάση του IRAP το 50 % του ποσού των μερισμάτων που λαμβάνουν από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης οι οποίες χαρακτηρίζονται ως θυγατρικές εταιρίες, όταν τα εν λόγω μερίσματα περιλαμβάνονται στο περιθώριο διαμεσολάβησης του λογαριασμού κερδών και ζημιών τους.

Κατά το άρθρο 16, παράγραφοι 1-bis και 3, του νομοθετικού διατάγματος 446/1997, ο IRAP εφαρμόζεται στις τράπεζες και στους λοιπούς ενδιάμεσους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς με συντελεστή 4,65 %, οι δε περιφέρειες έχουν τη δυνατότητα να μεταβάλλουν τον εν λόγω συντελεστή μέχρι 0,92 ποσοστιαίες μονάδες κατ' ανώτατο όριο.

Οι τράπεζες και οι λοιποί ενδιάμεσοι χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί που χαρακτηρίζονται ως μητρικές εταιρίες για τους σκοπούς της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες και που περιέλαβαν στη φορολογητέα βάση του IRAP το 50 % των μερισμάτων που λαμβάνουν από θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν δικαιούνται να αφαιρέσουν από τον οφειλόμενο IRAP το τμήμα του φόρου εταιριών που αναλογεί στα συγκεκριμένα κέρδη το οποίο οι θυγατρικές εταιρίες έχουν καταβάλει στο κράτος μέλος εγκατάστασής τους.

Κατά συνέπεια, οι τράπεζες και τα λοιπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα με φορολογική έδρα την Ιταλία που χαρακτηρίζονται ως μητρικές εταιρίες για τους σκοπούς της εφαρμογής της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες δηλώνουν προς φορολόγηση, για τους σκοπούς του IRAP, τα μερίσματα που εισπράττουν από τις θυγατρικές εταιρίες που είναι εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, τα οποία πληρούν τις προϋποθέσεις της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, σε ποσοστό 50 % του ποσού τους.

3. Η κύρια δίκη

Κατά το φορολογικό έτος 2014, η Banca Mediolanum S.p.A. (στο εξής: Banca Mediolanum) κατείχε συμμετοχές στις ακόλουθες εταιρίες, οι οποίες είχαν μια από τις μορφές που προβλέπονται στο παράρτημα Α της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, είχαν φορολογική έδρα την Ιρλανδία, την Ισπανία και το Λουξεμβούργο, χωρίς να θεωρούνται, κατά την έννοια της φορολογικής σύμβασης με τρίτο κράτος, ως εγκατεστημένες εκτός της Ένωσης, υπέκειντο δε, χωρίς να επωφελούνται καθεστώτος απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που μνημονεύονται στο παράρτημα Β της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες:

- α) συμμετοχή 51 % στο κεφάλαιο της εταιρίας Mediolanum International Funds Ltd, με φορολογική έδρα την Ιρλανδία·
- β) συμμετοχή 51 % στο κεφάλαιο της εταιρίας Mediolanum Asset Management Ltd, με φορολογική έδρα την Ιρλανδία·
- γ) συμμετοχή 99,996 % στο κεφάλαιο της εταιρίας Gamax Management AG, με φορολογική έδρα το Λουξεμβούργο·
- δ) συμμετοχή 100 % στο κεφάλαιο της εταιρίας Banco Mediolanum S.A., με φορολογική έδρα την Ισπανία.

Η Banca Mediolanum εισέπραξε από τις προμνησθείσες θυγατρικές εταιρίες μερίσματα συνολικού ύψους 231 912 007,51 ευρώ, ειδικότερα:

- α) 164 820 000,00 ευρώ από την Mediolanum International Funds Ltd·
- β) 10 710 000,00 ευρώ από την Mediolanum Asset Management Ltd·
- γ) 6 382 007,51 ευρώ από την Gamax Management AG·
- δ) 50 000 000,00 ευρώ από την Banco Mediolanum S.A.

Οι θυγατρικές εταιρίες, οι οποίες έχουν φορολογική έδρα την Ιρλανδία, την Ισπανία και το Λουξεμβούργο, όπου υπόκεινται στον φόρο εταιριών, δεν προέβησαν σε οποιαδήποτε παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων που κατέβαλαν στην Banca Mediolanum, καθότι πληρούνταν όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 2 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, η οποία προβλέπει την απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου στην πηγή των μερισμάτων που «θυγατρική εταιρία», «i) η οποία έχει περιβληθεί έναν από τους νομικούς τύπους που παρατίθενται στο παράρτημα I μέρος A· ii) η οποία, βάσει της φορολογικής νομοθεσίας ενός κράτους μέλους, θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στο εν λόγω κράτος μέλος και η οποία δεν θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία εκτός Ένωσης, δυνάμει συμβάσεως με τρίτο κράτος σχετικής με τη διπλή φορολογία· iii) η οποία, επιπλέον, υπόκειται σε έναν από τους παρατιθέμενους στο παράρτημα I μέρος B φόρους, χωρίς δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως θα αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς», καταβάλλει σε «μητρική εταιρία» η οποία, κατά το άρθρο 3 της εν λόγω οδηγίας, «πληροί τους όρους που τίθενται στο άρθρο 2 και συμμετέχει κατά 10 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο μιας εταιρίας άλλου κράτους μέλους που πληροί τους ίδιους όρους».

Η Banca Mediolanum καταχώρισε τα μερίσματα που εισέπραξε, κατά το φορολογικό έτος 2014, από τις ως άνω εταιρίες στο στοιχείο «μερίσματα και παρόμοια έσοδα» στον λογαριασμό κερδών και ζημιών της, στοιχείο το οποίο περιλαμβάνεται στο περιθώριο διαμεσολάβησης.

Επομένως, η Banca Mediolanum περιέλαβε τα ως άνω μερίσματα στο υποκείμενο στον imposta sul reddito delle società (φόρο εισοδήματος εταιριών) εισοδήμά της για το φορολογικό έτος 2014, μέχρι του ορίου του 5 % του ποσού τους σύμφωνα με το άρθρο 89 του Testo Unico delle Imposte sui Redditi (ενιαίου νόμου για τη φορολογία εισοδήματος).

Η Banca Mediolanum χαρακτηρίζεται ως ενδιάμεσος χρηματοπιστωτικός οργανισμός κατά την έννοια του άρθρου 6 του νομοθετικού διατάγματος 446/1997. Κατά συνέπεια, η εν λόγω εταιρία, στη δήλωση IRAP που υπέβαλε για το φορολογικό έτος 2014, περιέλαβε επίσης τα προμνησθέντα μερίσματα στη φορολογητέα βάση του IRAP για το 50 % του ποσού τους και, επομένως, για το ποσό των 115 956 003,76 ευρώ, σύμφωνα με το άρθρο 6 του νομοθετικού διατάγματος 446/1997.

Τέλος, στο πλαίσιο της ίδιας δήλωσης, εφαρμόζοντας τον συντελεστή 5,57 % επί της φορολογητέας βάσης που καθορίστηκε όπως προεκτέθηκε, η Banca Mediolanum εκκαθάρισε τον οφειλόμενο IRAP, ύψους 10 392 278,00 ευρώ, και, δεδομένου ότι είχε συσσωρεύσει, με την προηγούμενη δήλωση, πλεονάζοντα IRAP ύψους 5 712 250,00 ευρώ και είχε καταβάλει κατά το φορολογικό έτος 2004 προκαταβολές συνολικού ποσού 9 451 969,00 ευρώ, εμφάνισε πλεονάζοντα IRAP ύψους 4 771 941,00 ευρώ.

Στις 4 Ιουνίου 2019 η Banca Mediolanum υπέβαλε στην Direzione Regionale della Lombardia dell' Agenzia delle Entrate (περιφερειακή διεύθυνση Λομβαρδίας της εθνικής φορολογική αρχής, στο εξής: φορολογική αρχή) αίτηση επιστροφής του πλεονάζοντος IRAP που είχε καταβάλει καθότι είχε υπαγάγει στον συγκεκριμένο φόρο το 50 % των μερισμάτων που έλαβε από τις Mediolanum International Funds Ltd, Mediolanum Asset Management Ltd, Gamax Management AG και Banco Mediolanum S.A., υποστηρίζοντας ότι, καθόσον επιβάλλει υποχρέωση υπαγωγής στον IRAP του 50 % του ποσού των εν λόγω μερισμάτων, το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 446/1997 αντιβαίνει στο άρθρο 4 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, το οποίο αποκλείει τη φορολόγηση των μερισμάτων που διανέμουν οι θυγατρικές σε μητρικές εταιρίες σε ποσοστό άνω του 5 % του ποσού τους.

Στις 16 Οκτωβρίου 2020 η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην Banca Mediolanum απόφαση με την οποία απέρριψε την αίτησης επιστροφής.

Ειδικότερα, αιτιολογώντας την απόφασή της, η φορολογική αρχή εξέθεσε ότι το άρθρο 6 του νομοθετικού διατάγματος 446/1997, καθόσον επιβάλλει στους ενδιάμεσους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς που έχουν τη φορολογική έδρα τους στην Ιταλία, οι οποίοι χαρακτηρίζονται ως μητρικές εταιρίες για τους σκοπούς της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, την υποχρέωση να υποβάλλουν επίσης στον IRAP το 50 % των μερισμάτων που λαμβάνουν από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως θυγατρικές εταιρίες για τους σκοπούς της ίδιας οδηγίας, δεν

αντιβαίνει στο άρθρο 4 της εν λόγω οδηγίας, διότι η συγκεκριμένη διάταξη δεν εφαρμόζεται στον IRAP, αλλά μόνον στον φόρο εισοδήματος.

Με προσφυγή επιδοθείσα στις 15 Δεκεμβρίου 2020, η Banca Mediolanum προσέβαλε την προμνησθείσα απορριπτική απόφαση ενώπιον του Corte di Giustizia Tributaria di primo Grado di Milano (πρωτοβάθμιου φορολογικού δικαστηρίου Μιλάνου, Ιταλία), αμφισβητώντας τη νομιμότητα και το βάσιμό της και ζητώντας από το δικαστήριο να υποχρεώσει τη φορολογική αρχή να καταβάλει τη ζητηθείσα επιστροφή.

Με την απόφαση [παραλειπόμενα], το Corte di Giustizia Tributaria di primo Grado di Milano (πρωτοβάθμιου φορολογικού δικαστηρίου Μιλάνου) απέρριψε την προσφυγή, κρίνοντας επίσης ότι η απαγόρευση του άρθρου 4 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες δεν εφαρμόζεται στον IRAP.

Την 31η Ιανουαρίου 2023 η Banca Mediolanum άσκησε έφεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου με αίτημα να μεταρρυθμιστεί η προμνησθείσα απόφαση του Corte di Giustizia Tributaria di primo Grado di Milano (πρωτοβάθμιου φορολογικού δικαστηρίου Μιλάνου) και, κατά συνέπεια, να υποχρεωθεί η φορολογική αρχή να επιστρέψει τον πλεονάζοντα IRAP σύμφωνα με το αρχικό αίτημα.

4. Το προδικαστικό ερώτημα

Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, η επίλυση, βάσει του εθνικού δικαίου, του ζητήματος της δυνατότητας φορολόγησης, για τους σκοπούς του IRAP, του 50 % των μερισμάτων που εισπράττουν ενδιάμεσοι χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί που χαρακτηρίζονται ως μητρικές εταιρίες για τους σκοπούς της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, τα οποία προέρχονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης που χαρακτηρίζονται ως θυγατρικές εταιρίες για τους σκοπούς της ίδιας οδηγίας, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 446/1997, εξαρτάται από την απάντηση που θα δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα σχετικά με τη συμβατότητα, με το άρθρο 4 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, της υπαγωγής στον IRAP του 50 % των επίμαχων μερισμάτων. Συγκεκριμένα, βάσει του προεκτεθέντος νομικού πλαισίου [της Ευρωπαϊκής Ένωσης], πρέπει να θεωρηθεί ότι η απαγόρευση φορολόγησης των μερισμάτων που μητρική εταιρία εγκατεστημένη σε ένα κράτος μέλος λαμβάνει από θυγατρική εταιρία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος, σε ποσοστό άνω του 5 % του ποσού τους, θα μπορούσε να εφαρμοστεί στην Ιταλία επίσης σε σχέση με τον IRAP.

Σε τέτοια περίπτωση, όμως, το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 446/1997 θα αντιβαίνει στην ως άνω απαγόρευση, καθόσον επιβάλλει στις τράπεζες και στους λοιπούς ενδιάμεσους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς που χαρακτηρίζονται ως μητρικές εταιρίες για τους σκοπούς της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες την υποχρέωση να

υποβάλλουν στον IRAP το 50 % των μερισμάτων που εισπράττουν από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης που χαρακτηρίζονται ως θυγατρικές για τους σκοπούς της ίδιας οδηγίας, χωρίς η Ιταλία να διασφαλίζει το δικαίωμα των πρώτων να αφαιρούν από τον οφειλόμενο IRAP το τμήμα του φόρου εταιριών που αναλογεί στα εν λόγω μερίσματα το οποίο κατέβαλαν οι δεύτερες.

Συναφώς, επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΔΕΕ) διευκρίνισε, με τις αποφάσεις της 17ης Μαΐου 2017 στην υπόθεση C-365/16 (AFEP κατά Ministre des Finances et des Comptes publics) και στην υπόθεση C-68/15 (X κατά Ministerraad), ότι το άρθρο 4 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες απαγορεύει στα κράτη μέλη της ΕΕ να υποβάλλουν σε οποιαδήποτε μορφή φορολογίας, και επομένως όχι μόνον στον φόρο εισοδήματος εταιριών, τα μερίσματα που οι μητρικές εταιρίες εισπράττουν από τις θυγατρικές εταιρίες τους, σε ποσοστό άνω του 5 % του ποσού τους.

Ειδικότερα, στην υπόθεση C-365/16, το Conseil d'État (Συμβούλιο της Επικρατείας, Γαλλία) υπέβαλε στο ΔΕΕ προδικαστικό ερώτημα με το οποίο ζήτησε να διευκρινιστεί αν το άρθρο 235ter ZCA του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) ήταν συμβατό με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, καθότι επέβαλλε στις μητρικές εταιρίες όχι μόνον την υποχρέωση να υποβάλλουν σε φόρο εταιριών το 5 % των μερισμάτων που εισπράττουν στο πλαίσιο της μη εκπτώσεως των κατ' αποκοπήν εξόδων διαχείρισης που έχουν σχέση με τη συμμετοχή, αλλά και την υποχρέωση να υποβάλλουν τα εν λόγω μερίσματα σε συμπληρωματική εισφορά 3 % κατά την αναδιανομή στους εταίρους της μητρικής εταιρίας. Απαντώντας στο προδικαστικό ερώτημα, αφού επισήμανε ότι, «καθόσον ο σκοπός που η οδηγία για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες επιδιώκει, σύμφωνα με την αιτιολογική της σκέψη 3, συνίσταται στην αποφυγή της διπλής φορολογίας, σε επίπεδο μητρικής εταιρίας, των κερδών που διανέμονται από τη θυγατρική στη μητρική της εταιρία, η επιβολή φόρου επί των κερδών αυτών από το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας στο επίπεδο της εταιρίας αυτής κατά την αναδιανομή των κερδών, η οποία θα είχε ως συνέπεια την επιβολή φόρου επί των εν λόγω κερδών υπερβαίνοντος το ανώτατο όριο 5 % που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας, θα είχε ως συνέπεια διπλή φορολόγηση στο επίπεδο της εν λόγω εταιρίας αντίθετη προς την ως άνω οδηγία», το ΔΕΕ έκρινε ότι η γαλλική φορολογική νομοθεσία αντέβαινε στο άρθρο 4 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες. Συγκεκριμένα, η ως άνω διάταξη «... αντιτίθεται σε φορολογικό μέτρο θεσπιζόμενο από το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο προβλέπει την είσπραξη φόρου επ' ευκαιρία της διανομής μερισμάτων από τη μητρική εταιρία και του οποίου η βάση επιβολής συνίσταται στα διανεμόμενα μερίσματα, συμπεριλαμβανομένων αυτών που προέρχονται από τις αλλοδαπές θυγατρικές της», δεδομένου ότι «η εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες δεν προϋποθέτει κάποιον φόρο ειδικότερα», καθόσον προβλέπει ότι «το κράτος μέλος της μητρικής εταιρίας δεν φορολογεί τα κέρδη που διανέμονται από

την αλλοδαπή θυγατρική της», και δεδομένου ότι με την ως άνω διάταξη «επιδιώκεται να εξασφαλισθεί ότι τα κράτη μέλη δεν θεσπίζουν φορολογικά μέτρα τα οποία συνεπάγονται διπλή φορολογία των εν λόγω κερδών στο επίπεδο των μητρικών εταιριών» και, επομένως, «στο πλαίσιο αυτό, [...] ελάχιστη σημασία έχει αν το εθνικό φορολογικό μέτρο χαρακτηρίζεται ή όχι ως φόρος εταιριών». Επιπλέον, στην υπόθεση C-68/15, το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο) υπέβαλε αίτηση προδικαστικής αποφάσεως με την οποία ζήτησε από το ΔΕΕ να διευκρινίσει αν το κεφάλαιο 15 του wetboek van de inkomstenbelastingen (κώδικα φορολογίας εισοδήματος) συνάδει με τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, καθόσον επιβάλλει στις μητρικές εταιρίες όχι μόνον την υποχρέωση να υποβάλλουν στον φόρο εταιριών το 5 % των μερισμάτων που εισπράττουν στο πλαίσιο της μη εκπτώσεως των κατ' αποκοπήν εξόδων διαχείρισης που έχουν σχέση με τη συμμετοχή, αλλά και την υποχρέωση να υποβάλλουν τα εν λόγω μερίσματα στον fairness tax ύψους 5,15 % κατά την αναδιανομή στους εταίρους της μητρικής εταιρίας, σε περίπτωση που τα μερίσματα προέρχονται από κέρδη τα οποία δεν περιλήφθηκαν στη φορολογητέα βάση της. Απαντώντας στο ανωτέρω προδικαστικό ερώτημα, το ΔΕΕ έκρινε ότι «το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, σε συνδυασμό με την παράγραφο 3 του εν λόγω άρθρου, έχει την έννοια ότι η διάταξη αυτή αποκλείει εθνική φορολογική νομοθετική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης, στο μέτρο που η νομοθετική αυτή ρύθμιση, στην περίπτωση κατά την οποία κέρδη που εισέπραξε μητρική εταιρία από τη θυγατρική της διανεμήθηκαν από την εν λόγω μητρική εταιρία μετά την πάροδο του έτους κατά τη διάρκεια του οποίου εισπράχθηκαν, συνεπάγεται φορολόγηση των κερδών αυτών υπερβαίνουσα το ανώτατο όριο του 5 % που προβλέπει η εν λόγω διάταξη».

[Επανάληψη χωρίων αποφάσεων του Δικαστηρίου που παρατέθηκαν στο προηγούμενο σημείο].

Επομένως, κατά το Δικαστήριο, το άρθρο 4 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες απαγορεύει στα κράτη μέλη της ΕΕ να επιβάλλουν οποιασδήποτε μορφής φορολογία στις μητρικές εταιρίες επί των μερισμάτων που λαμβάνουν από τις θυγατρικές εταιρίες τους σε ποσοστό άνω του 5 % όχι μόνον κατά την εισπραξή τους, αλλά και κατά τη μεταγενέστερη διανομή τους στους εταίρους της μητρικής εταιρίας.

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, το άρθρο 6 του νομοθετικού διατάγματος 446/1997, καθόσον επιβάλλει σε τράπεζες και άλλους ενδιάμεσους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς εγκατεστημένους στην Ιταλία, οι οποίοι χαρακτηρίζονται ως μητρικές εταιρίες για τους σκοπούς της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, την υποχρέωση να υποβάλλουν στον IRAP το 50 % των μερισμάτων που εισπράττουν από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως θυγατρικές εταιρίες για τους σκοπούς της ίδιας οδηγίας, ενδέχεται να αντιβαίνει στην απαγόρευση επιβολής φόρου επί των κερδών που οι εγκατεστημένες σε ένα

κράτος μέλος μητρικές εταιρίες εισπράττουν από θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη, σε ποσοστό άνω του 5 % του σχετικού ποσού, απαγόρευση η οποία προβλέπεται στο άρθρο 4 της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες, όπως ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο στις υποθέσεις C-68/15 και C-365/16. Συγκεκριμένα, η επιβολή τέτοιας υποχρέωσης «συνεπάγεται φορολόγηση των κερδών αυτών υπερβαίνουσα το ανώτατο όριο του 5 % που προβλέπει η εν λόγω διάταξη».

Η απάντηση στο υποβαλλόμενο προδικαστικό ερώτημα είναι προδήλως λυσιτελής και καθοριστικής σημασίας για την επίλυση της υπό κρίση διαφοράς, καθότι, εάν διαπιστωθεί ότι το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 446/1997, της 15ης Δεκεμβρίου 1997, αντιβαίνει στις προμνησθείσες διατάξεις της οδηγίας 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, καθόσον επιτρέπει, την υπαγωγή στον IRAP των ενδιάμεσων χρηματοπιστωτικών οργανισμών που είναι εγκατεστημένοι στην Ιταλία και χαρακτηρίζονται ως μητρικές εταιρίες για τους σκοπούς της οδηγίας για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρίες για το 50 % των μερισμάτων που λαμβάνουν από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως θυγατρικές εταιρίες κατά την έννοια της ίδιας οδηγίας, η απορριπτική απόφαση της φορολογικής αρχής και η εφεσιβαλλόμενη απόφαση θα είναι παράνομες, η δε αίτηση επιστροφής που υποβλήθηκε στην υπό κρίση υπόθεση θα είναι βάσιμη, δεδομένου ότι η Banca Mediolanum ζήτησε την επιστροφή του πλεονάζοντος IRAP που κατέβαλε λόγω συμπερίληψης στη φορολογική βάση του 50 % των μερισμάτων που έλαβε από τις εγκατεστημένες στην Ιρλανδία, στην Ισπανία και στο Λουξεμβούργο θυγατρικές εταιρίες της, πλην όμως η αίτησή της απορρίφθηκε από τη φορολογική αρχή.

Εν κατακλείδι, το Corte di Giustizia Tributaria di secondo Grado della Lombardia (δευτεροβάθμιο φορολογικό δικαστήριο Λομβαρδίας) υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

Αντιβαίνει η προβλεπόμενη στο άρθρο 6, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 446/1997 επιλογή της Ιταλικής Δημοκρατίας να υποβάλλει στον IRAP το 50 % των μερισμάτων τα οποία εισπράττουν οι εγκατεστημένοι στην Ιταλία ενδιάμεσοι χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί, που χαρακτηρίζονται ως μητρικές εταιρίες για τους σκοπούς της οδηγίας 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, και τα οποία διανέμονται από εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που χαρακτηρίζονται ως θυγατρικές εταιρίες υπό την έννοια της ίδιας οδηγίας, χωρίς να επιτρέπει στους οργανισμούς αυτούς να αφαιρούν από τον IRAP το τμήμα του φόρου εταιριών που αναλογεί στα εν λόγω κέρδη και καταβλήθηκε από τις εταιρίες, στην απαγόρευση υπαγωγής των κερδών που οι εγκατεστημένες σε ένα κράτος μέλος μητρικές εταιρίες εισέπραξαν από θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη σε φόρο που υπερβαίνει το 5 % του σχετικού ποσού, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 4 της προμνησθείσας οδηγίας;

Για τους λόγους αυτούς,

[παραλειπόμενα] [στερεότυπες εκφράσεις]

[παραλειπόμενα] 27 Σεπτεμβρίου 2023

[παραλειπόμενα] [Σύνθεση του δικαστικού σχηματισμού]

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ