

Le Conclusioni dell'Avvocato generale

Sull'esenzione da imposta dei pagamenti di interessi transfrontalieri

Nella causa C-397/09 (Scheuten Solar Technology GmbH contro Finanzamt Gelsenkirchen-Süd) si chiede per la prima volta alla Corte di Giustizia di interpretare l'art. 1, n. 1 della direttiva n. 2003/49/CE, che obbliga gli Stati membri a non tassare i pagamenti di interessi o di canoni tra società consociate aventi sede in diversi Stati membri. Ai sensi dell'art. 1, n. 10, della direttiva, gli Stati membri hanno la facoltà di non applicare l'esenzione qualora le società non siano consociate da almeno due anni. In data 12 maggio 2011, l'Avvocato Generale ha presentato le conclusioni relative al procedimento.

di Piergiorgio Valente, Caterina Alagna - Valente Associati GEB Partners

La legislazione comunitaria e quella nazionale

L'art. 1 della direttiva n. 2003/49/CE (di seguito, "direttiva") prevede:

"1) I pagamenti di interessi o di canoni provenienti da uno Stato membro sono esentati da ogni imposta applicata in tale Stato su detti pagamenti, sia tramite ritenuta alla fonte sia previo accertamento fiscale, a condizione che il beneficiario effettivo degli interessi o dei canoni sia una società di un altro Stato membro o una stabile organizzazione situata in un altro Stato membro, di una società di uno Stato membro. (...)
10) Uno Stato membro ha la facoltà di non applicare la presente direttiva a una società di un altro Stato membro o ad una stabile organizzazione di una società di un altro Stato membro, qualora le condizioni di cui all'articolo 3, lettera b), non abbiano persistito per un periodo ininterrotto di almeno due anni (...)"

La direttiva è stata trasposta in Germania con l'art. 50g dell'Einkommensteuergesetz ("Legge relativa all'imposta sul reddito"). L'imposta sulle società in Germania è prelevata dalle autorità federali in base al Körperschaftsteuer gesetz ("Legge relativa all'imposta sulle società"). La Gewerbesteuer (imposta sulle attività produttive) è riscossa dalle autorità locali e comunali. Caratteristica peculiare della Gewerbesteuer è che gli utili derivanti dalle attività produttive sono calcolati in base alle disposizioni della legge relativa all'imposta sul reddito ovvero della legge relativa all'imposta sulle società. Ai detti utili vengono poi applicati alcuni sgravi.

L'imposta sulle società e la Gewerbesteuer coesistono e sono entrambe applicate agli utili dell'impresa.

Il caso oggetto di procedimento riguarda l'imposta prelevata dal comune di Gelsenkirchen-Süd in forza del Gewerbesteuergesetz (in prosieguo, "GewStG 2002"). L'art. 1 del GewStG 2002 prevede che le autorità locali o comunali possono riscuotere un'imposta locale sulle attività produttive. Secondo l'art. 2 del GewStG 2002:

"(1) Tutti gli stabilimenti che operano in Germania sono soggetti passivi della Gewerbesteuer (...). Si considera che uno stabilimento opera in Germania ogniqualvolta i locali commerciali dell'impresa si trovino all'interno del territorio tedesco o a bordo di una nave mercantile registrata in Germania.
(2) Qualsiasi società formata da partecipazioni (in particolare, le società europee, come le società per azioni, società a responsabilità limitata, o le società in accomandita semplice) sono considerate a tutti gli effetti stabilimenti (...)"

Ai sensi dell'art. 6 del GewStG 2002, i redditi da attività produttive e gli utili societari costituiscono la base imponibile della Gewerbesteuer.

L'art. 7 del GewStG 2002 definisce il reddito da attività produttive come "il ricavato da dichiarare ai sensi delle disposizioni della legge relativa all'imposta sul reddito o all'imposta sulle società (...), maggiorato e ridotto degli importi indicati agli artt. 8 e 9".

L'art. 8 del GewStG 2002 prevede che "i seguenti importi, qualora siano stati dedotti al momento di determinare gli utili, vengono nuovamente computati nei guadagni derivanti da un'attività societaria o imprenditoriale: 1. La metà dei corrispettivi dei debiti che presentano un nesso economico con la costituzione o con l'acquisizione di un'attività produttiva o con una parte di essa, ovvero con l'espansione o il miglioramento dell'attività produttiva o, in fine, che servono ad ogni rafforzamento del capitale sociale purché non su base temporanea (...)" (l'art. 10a del GewStG 2002 dispone che ai fini del calcolo della base imponibile della Gewerbesteuer, le perdite devono essere dedotte dagli utili conformemente all'art. 8 del GewStG 2002).

Il fatto e le questioni pregiudiziali

Scheuten Solar Technology GmbH (di seguito, "Scheuten") è una società avente sede in Germania che produce pannelli solari. Solar Systems B.V. (di seguito, "Solar Systems"), con sede nei Paesi Bassi, diviene l'unico azionista di Scheuten nel 2003.

Nel periodo compreso tra il 27 agosto 2003 e il 1° dicembre 2004, Solar System concede a Scheuten crediti per un importo complessivo di € 5.180.000, ad un tasso d'interesse del 5%. Nel 2004, l'anno cui la controversia si riferisce, Scheuten paga a Solar Systems gli interessi sui prestiti, per un importo pari ad € 154.584.

Conformemente all'art. 8, n. 1 del GewStG 2002, l'Amministrazione finanziaria tedesca emana una decisione affermando che Scheuten non ha diritto a dedurre dai propri utili il 50% della somma corrisposta a titolo di interessi e procede al computo della Gewerbesteuer dovuta per l'anno 2004. Scheuten ritiene che l'intero importo degli interessi corrisposti nel 2004 sia invece deducibile dagli utili dell'impresa. Pertanto, impugna la decisione dell'Amministrazione finanziaria. Nel 2008, il Finanzgericht Münster (Tribunale di Münster) respinge il ricorso di Scheuten, la quale si appella al Bundesfinanzhof, chiedendo l'annullamento della sentenza del Finanzgericht e la modifica dell'avviso recante indicazione dell'importo del Gewerbesteuer. Essa in particolare sostiene che, in quanto il suo reddito ammonta ad € 3.187 (dopo aver dedotto l'intero importo degli interessi versati nel 2004) ed "ha diritto ad un riporto in perdite per un ammontare di € 5.313", la base imponibile è pari a zero.

Il Bundesfinanzhof chiede alla Corte di pronunciarsi in via pregiudiziale sulla **questione di compatibilità con la direttiva della disposizione tedesca relativa alla deducibilità degli interessi**. In particolare:

"a) Se l'art. 1, n. 1, della direttiva 2003/49/CE (...) sia in contrasto con una normativa secondo cui gli interessi sui crediti pagati da un'impresa avente sede in uno Stato membro ad un'impresa consociata di uno Stato membro diverso vengono computati in capo alla prima impresa ai fini del calcolo della base imponibile della Gewerbesteuer.

b) Qualora la prima questione debba essere risolta in senso affermativo: se l'art. 1, n. 10, della direttiva 2003/49 debba essere interpretato nel senso che gli Stati membri hanno la facoltà di non applicare la medesima direttiva, qualora le condizioni previste al suo art. 3, lett. b) affinché sussista una società consociata non fossero state mantenute per un periodo ininterrotto di almeno due anni al momento del pagamento degli interessi".

Le conclusioni dell'Avvocato Generale

Secondo l'Avvocato Generale, l'art. 1, n. 1 della direttiva prevede l'**esenzione da imposta dei pagamenti di interessi effettuati tra società consociate stabilite in Stati membri diversi**.

Le **disposizioni nazionali** sulla determinazione della base imponibile rimangono al di fuori dell'**ambito di applicazione** della direttiva.

Il giudice del rinvio si chiede se l'art. 1, n. 1 della direttiva "non sia **ambiguo**", prestandosi a **due interpretazioni**: può indicare che l'esenzione si applica all'imposta prelevata sui pagamenti di interessi che costituiscono redditi del beneficiario effettivo; potrebbe inoltre essere interpretato nel senso che gli interessi versati dalla società pagatrice debbono essere trattati come spese deducibili di tale società.

L'espressione "pagamenti di interessi" è utilizzata in tutte le versioni linguistiche della direttiva, esistenti al momento della sua adozione, ad eccezione della versione in lingua tedesca, che usa i termini "Einkünfte in Form von Zinsen" ("redditi sotto forma di interessi").

Il giudice del rinvio ritiene che la versione in lingua tedesca supporti la tesi secondo cui l'esenzione prevista dall'art. 1, n. 1 della direttiva riguardi unicamente il beneficiario effettivo degli interessi (impostazione condivisa dal Regno Unito). Tuttavia, Scheuten sostiene che il termine "pagamenti" sia "più neutro e che si riferisca tanto ai versamenti effettuati da chi paga gli interessi (il debitore) quanto ai pagamenti a favore del beneficiario effettivo (il creditore)".

L'Avvocato Generale rileva che "le diverse versioni linguistiche in cui viene redatta la legislazione dell'Unione sono tutte ugualmente autentiche".

Il testo tedesco è redatto in maniera da suggerire che l'art. 1, n. 1 si riferisce esclusivamente alla posizione del **beneficiario effettivo** (i.e., Solar Systems). Tuttavia, tale elemento non è di per sé sufficiente per affermare che l'art. 1, n. 1 dovrebbe essere interpretato in tal modo.

È invece necessario intendere la formulazione di tale disposizione in funzione del **sistema generale** e delle **finalità della direttiva**.

Il termine "pagamenti" potrebbe indicare sia il **pagamento degli interessi ricevuti dal beneficiario effettivo**, sia il **versamento effettuato dalla società che paga gli interessi**.

Nell'ambito della direttiva, il termine "pagamenti" può unicamente riferirsi ai **pagamenti di interessi ricevuti dal beneficiario effettivo**.

Ciò in quanto l'art. 2, lettera a) della direttiva definisce gli "interessi" come "i redditi da crediti di qualsiasi natura".

Solo il beneficiario effettivo riceve interessi come redditi da crediti.

Per definizione, chi paga gli interessi non può ricevere redditi da crediti. Per tale soggetto, il pagamento di interessi non è un reddito bensì un costo.

Come rilevato dalla Commissione, la formulazione dell'art. 1, n. 10 suggerisce altresì che la direttiva riguarda l'esenzione da imposta dei pagamenti di interessi al beneficiario effettivo piuttosto che la base imponibile della società pagatrice.

L'art. 1, n. 10, nell'autorizzare gli Stati membri a non applicare l'esenzione di cui al n. 1 - qualora non siano soddisfatte talune condizioni - non menziona il pagatore di interessi. Ne deriva che l'esenzione di cui all'art. 1, n. 1 della direttiva **può essere applicata solamente a favore del beneficiario effettivo degli interessi** stabilito in un altro Stato membro.

Secondo l'Avvocato Generale, l'art. 9 della direttiva - in virtù del quale rimane impregiudicata l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali volte ad eliminare o attenuare la "doppia imposizione" su interessi - fornisce un'ulteriore conferma del fatto che l'esenzione da imposta si applica unicamente al beneficiario effettivo degli interessi.

La definizione di "doppia imposizione" non è contemplata dalla direttiva.

Il giudice del rinvio ritiene che l'espressione "doppia imposizione" includa sia la doppia imposizione economica che quella giuridica.

A parere dell'Avvocato Generale, essa contempla **esclusivamente** la doppia imposizione giuridica: la direttiva ammette che il medesimo soggetto - l'effettivo beneficiario dei pagamenti di interessi - sia potenzialmente assoggettato a duplice imposizione relativamente allo stesso reddito, rispettivamente, nello Stato della fonte e, ancora, nello Stato di residenza del beneficiario effettivo.

La direttiva concerne l'imposizione fiscale non di due diversi soggetti bensì di un medesimo soggetto. Il **beneficiario effettivo è l'unico che può subire una doppia imposizione**: la direttiva riguarda unicamente la doppia imposizione giuridica.

Dal momento che l'espressione "doppia imposizione" utilizzata nella direttiva può riferirsi unicamente alla tassazione dei redditi percepiti dal beneficiario effettivo degli interessi, la **società pagatrice degli interessi non è contemplata dall'esenzione** di cui all'art. 1, n. 1.

Infine, il giudice del rinvio chiede se il fatto che la direttiva esenti i pagamenti di interessi da **qualsiasi imposta** - applicata sia tramite ritenuta alla fonte sia previo accertamento fiscale - implichi che tanto il beneficiario effettivo degli interessi quanto il debitore rientrano nell'ambito di applicazione di tale disposizione.

Secondo l'Avvocato Generale, l'espressione "sia previo accertamento" si riferisce semplicemente ad un "particolare meccanismo per determinare l'assoggettamento ad imposta".

Tale riferimento non è tuttavia sufficiente per affermare che la direttiva riguardi la base imponibile della società pagatrice degli interessi. L'inclusione di due "metodi di determinazione dell'obbligo fiscale" - ritenuta alla fonte e accertamento previo - è coerente con l'obiettivo della direttiva di assicurare l'eliminazione della doppia imposizione riguardo ai pagamenti di interessi tra imprese consociate, situate in Stati membri diversi.

L'inclusione di entrambi i metodi di determinazione dell'obbligo fiscale nell'ambito di applicazione della direttiva fa sì che tale obiettivo venga conseguito con maggiore efficacia.

Secondo l'Avvocato Generale, l'espressione "pagamenti di interessi" si riferisce all'esenzione da imposta degli interessi pagati al beneficiario effettivo. **La direttiva pertanto non riguarda la società pagatrice degli interessi o l'eventualità che tali pagamenti siano deducibili dalla base imponibile del debitore.**

Tale conclusione è supportata altresì dagli obiettivi della direttiva stessa. Secondo i Considerando 1-4:

- le legislazioni nazionali e gli accordi internazionali non sempre possono eliminare la doppia imposizione sui pagamenti di interessi transfrontalieri;
- tali pagamenti dovrebbero essere assoggettati ad imposizione una sola volta;
- l'abolizione dell'imposta sui pagamenti di interessi costituisce la soluzione più idonea per conseguire tale obiettivo.

Nella relazione all'attuazione della direttiva, la Commissione spiega che l'obiettivo di tassare il beneficiario effettivo nello Stato membro di residenza o domicilio mira ad assicurare che il reddito derivante dai pagamenti di interessi sia assoggettato a tassazione nella stessa giurisdizione in cui gli stessi sono considerati deducibili. L'obiettivo della direttiva consiste nell'**eliminare i potenziali svantaggi della doppia imposizione per il beneficiario effettivo che riceve pagamenti di interessi transnazionali** e altresì nell'assicurare che tali transazioni non siano assoggettate a condizioni meno favorevoli di quelle riservate a transazioni analoghe concluse all'interno di uno stesso Stato membro.

La direttiva non riguarda la base imponibile del soggetto che paga gli interessi.

Sulla base di tutte le suindicate considerazioni, l'Avvocato Generale invita la Corte di Giustizia a risolvere la prima questione pregiudiziale nel senso che "l'art. 1, n. 1, della direttiva 2003/49 **non è in contrasto con una normativa [quale è quella tedesca] secondo cui gli interessi sui crediti pagati da un'impresa avente sede in uno Stato membro ad un'impresa consociata di uno Stato membro diverso vengono computati in capo alla prima impresa ai fini del calcolo della base imponibile ai sensi del GewStG 2002**".

Copyright © - Riproduzione riservata

[Avvocato generale presso la Corte di Giustizia, conclusioni 12/05/2011, C 397/09](#)