Downloaded via the EU tax law app / web

Processos apensos C?338/08 e C?339/08

P. Ferrero e C. SpA

contra

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba

e

General Beverage Europe BV

contra

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1

(pedidos de decisão prejudicial apresentados pela Commissione tributaria regionale di Torino)

«Reenvio prejudicial – Directiva 90/435/CEE – Conceito de ‘retenção na fonte’ – Aplicação de uma retenção de 5% quando da distribuição de dividendos e da ‘devolução do agravamento de imposto devido à liquidação final’ efectuada por uma sociedade afiliada italiana em favor da sua sociedade?mãe estabelecida nos Países Baixos por força de uma convenção bilateral»

Sumário do acórdão

1. *Aproximação das legislações – Regime fiscal comum aplicável às sociedades?mãe e filiais de Estados?Membros diferentes – Directiva 90/435 – Isenção, no Estado?Membro da filial, da retenção na fonte sobre os lucros distribuídos à sociedade?mãe – Retenção na fonte*

(Directiva 90/435 do Conselho, artigo 5.°, n.° 1)

2. *Aproximação das legislações – Regime fiscal comum aplicável às sociedades?mãe e filiais de Estados?Membros diferentes – Directiva 90/435 – Isenção, no Estado?Membro da filial, da retenção na fonte sobre os lucros distribuídos à sociedade?mãe – Excepção relativa às disposições nacionais ou convencionais destinadas a suprimir ou a atenuar a dupla tributação económica dos dividendos*

(Directiva 90/435 do Conselho, artigos 5.°, n.° 1, e 7.°, n.° 2)

1. Não constitui uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos, proibida, em princípio, pelo artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 90, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades?mães e sociedades afiliadas de Estados?Membros diferentes, a retenção discal aplicada à «devolução», efectuada pela sociedade distribuidora à sua sociedade?mãe ao abrigo de uma convenção destinada a evitar as duplas tributações, do «agravamento devido à liquidação final», quando esse agravamento de tributação for um complemento de imposto sobre os lucros das sociedades suportado pela sociedade distribuidora, e, que, portanto, a devolução do montante desse aumento à sociedade?mãe deve ser considerado como a transferência de uma parte da receita fiscal resultante da renúncia do Estado?Membro de residência da sociedade distribuidora, à cobrança definitiva dessa receita com o objectivo, acordado pelos dois Estados partes na referida convenção, de limitar a dupla tributação económica dos dividendos distribuídos à sociedade?mãe pela sua filial.

Esta conclusão é aplicada sob reserva da verificação, pelo órgão jurisdicional nacional, dos diferentes elementos pertinentes e, designadamente, da circunstância segundo a qual a administração fiscal do Estado?Membro da sociedade distribuidora não renuncia sistematicamente, na prática, à receita fiscal constituída por esse agravamento de imposto no caso de distribuição de dividendos por uma sociedade com sede no seu território a uma sociedade situada noutro Estado?Membro, designadamente no caso em que as somas correspondentes a esse agravamento são transferidas directamente pela sociedade distribuidora para a sociedade beneficiária. Se se apurar que essa renúncia teve lugar, a referida transferência, pode ser considerada uma distribuição de lucros. Nessa situação, há que considerar que está preenchido o requisito relativo à base de tributação, exigido para qualificar como tributação uma retenção na fonte, segundo o qual a base do imposto deve ser o rendimento dos títulos da sociedade distribuidora. Na medida em que os outros dois requisitos necessários à qualificação como retenção na fonte de uma imposição, relativos, respectivamente, ao facto gerador do imposto e à determinação do sujeito passivo, estão também preenchidos em relação à retenção fiscal em causa, essa retenção fiscal constitui então uma retenção na fonte sobre os lucros, proibida, em princípio, pelo artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 90/435.

(cf. n.os 26, 35?36, 38?39, 42, disp. 1)

2. Uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos por uma sociedade distribuidora residente ao abrigo do artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 90/435, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades?mães e sociedades afiliadas de Estados?Membros diferentes, só pode ser considerada abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 7.°, n.° 2, da Directiva 90/435, se, por um lado, a referida convenção previr disposições destinadas a suprimir ou a atenuar a dupla tributação económica das distribuições de dividendos e se, por outro, a aplicação da referida retenção não anular esses efeitos, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

(cf. n.° 47, disp. 2)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

24 de Junho de 2010 (*)

«Reenvio prejudicial – Directiva 90/435/CEE – Conceito de ‘retenção na fonte’ – Aplicação de uma retenção de 5% quando da distribuição de dividendos e da ‘devolução do agravamento de imposto devido à liquidação final’ efectuada por uma filial italiana a favor da sua sociedade?mãe estabelecida nos Países Baixos por força de uma convenção bilateral»

Nos processos apensos C?338/08 e C?339/08,

que têm por objecto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.° CE, apresentados pela Commissione tributaria regionale di Torino (Itália), por decisões de, respectivamente, 17 de Setembro e 17 de Dezembro de 2007, entrados no Tribunal de Justiça em 22 de Julho de 2008, nos processos

P. Ferrero e C. SpA

contra

Agenzia delle Entrate – Ufficio Alba (C?338/08),

e

General Beverage Europe BV

contra

Agenzia delle Entrate – Ufficio Torino 1 (C?339/08),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: J.?C. Bonichot (relator), presidente de secção, C. Toader, K. Schiemann, P. K?ris e L. Bay Larsen, juízes

advogado?geral: P. Cruz Villalón,

secretário: L. Hewlett, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 17 de Dezembro de 2009,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da P. Ferrero e da C. SpA, por M. Cerrato e G. Maisto, avvocati,

– em representação da General Beverage Europe BV, por G. Maisto, avvocato,

– em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por P. Gentili, avvocato dello Stato,

– em representação da Comissão Europeia, por A. Aresu e R. Lyal, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado?geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação dos artigos 5.°, n.° 1, e 7.°, n.° 2, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades?mães e sociedades afiliadas de Estados?Membros diferentes (JO L 225, p. 6), na versão em vigor à data dos factos nos processos principais (a seguir «directiva»).

2 Estes pedidos foram apresentados no quadro de dois litígios que opõem a P. Ferrero e a C. SpA (a seguir «Ferrero»), por um lado, e a General Beverage Europe BV (a seguir «GBE»), por outro, à Administração Fiscal italiana, a respeito de retenções fiscais que esta efectuou por ocasião de transferências financeiras consideradas distribuições de dividendos. O primeiro litígio é relativo às retenções fiscais feitas quando da distribuição de dividendos e da devolução do «agravamento de imposto devido à liquidação final», efectuadas pela Ferrero a favor da sociedade?mãe neerlandesa Ferrero International BV (a seguir «Ferrero International»). O segundo é relativo às retenções fiscais efectuadas quando da distribuição de dividendos e da devolução do «agravamento de imposto devido à liquidação final», efectuadas a favor da GBE pela sua afiliada italiana Martini e Rossi SpA (a seguir «Martini»).

Quadro jurídico

Direito da União

3 O terceiro considerando da directiva tem a seguinte redacção:

«Considerando que as disposições fiscais que regem actualmente as relações entre sociedades?mães e afiliadas de Estados?Membros diferentes variam sensivelmente de uns Estados?Membros para os outros e são, em geral, menos favoráveis que as aplicáveis às relações entre sociedades?mães e afiliadas de um mesmo Estado?Membro; que, por esse facto, a cooperação entre sociedades de Estados?Membros diferentes é penalizada em comparação com a cooperação entre sociedades de um mesmo Estado?Membro; que se torna necessário eliminar essa penalização através da instituição de um regime comum e facilitar assim os agrupamentos de sociedades à escala comunitária;».

4 O artigo 1.°, n.° 1, da directiva delimita o seu âmbito de aplicação, nos seguintes termos:

«Os Estados?Membros aplicarão a presente directiva:

– à distribuição dos lucros obtidos por sociedades desse Estado e provenientes das suas afiliadas de outros Estados?Membros,

– à distribuição dos lucros efectuada por sociedades desse Estado a sociedades de outros Estados?Membros, de que aquelas sejam afiliadas.»

5 O artigo 3.°, n.° 1, da directiva define os conceitos de sociedade?mãe e de afiliada do seguinte modo:

«Para efeitos de aplicação da presente directiva:

a) É reconhecida a qualidade de sociedade?mãe, pelo menos, a qualquer sociedade de um Estado?Membro que satisfaça as condições enunciadas no artigo 2.° e que detenha no capital de uma sociedade de outro Estado?Membro, que preencha as mesmas condições, uma participação mínima de 25%;

b) Deve entender?se por ‘sociedade afiliada’ a sociedade em cujo capital é detida a participação referida na alínea a).»

6 O artigo 5.°, n.° 1, da directiva consagra o princípio da proibição das retenções na fonte, nos seguintes termos:

«Os lucros distribuídos por uma sociedade afiliada à sua sociedade?mãe são, pelo menos quando esta detém uma participação mínima de 25% no capital da afiliada, isentos de retenção na fonte.»

7 O artigo 7.°, n.° 2, da directiva especifica todavia que:

«A presente directiva não afecta a aplicação de disposições nacionais ou convencionais destinadas a suprimir ou atenuar a dupla tributação económica dos dividendos, em especial as relativas ao pagamento de créditos de imposto aos beneficiários de dividendos.»

Direito nacional

8 O direito italiano em vigor na data dos factos no processo principal previa que uma sociedade italiana que recebesse dividendos beneficiava de um crédito de imposto igual a 9/16 dos dividendos distribuídos. Dado que a taxa do imposto sobre as sociedades italianas era de 36%, a empresa beneficiária obtinha, portanto, um crédito de imposto equivalente ao montante da tributação suportada pela sociedade distribuidora.

9 O legislador italiano também previu, em certas circunstâncias, a aplicação de um «agravamento de imposto devido à liquidação final» (a seguir «agravamento de tributação») do imposto sobre os rendimentos das sociedades distribuidoras de dividendos. O artigo 105.°, n.° 1, do texto único relativo ao imposto sobre os rendimentos, aprovado pelo Decreto n.° 917 do Presidente da República, de 22 de Dezembro de 1986 (GURI n.° 302, de 31 de Dezembro de 1986), na versão em vigor à época dos factos no processo principal, previa que esse agravamento de tributação se aplicasse quando o montante dos dividendos distribuídos fosse superior a 64% do lucro declarado da afiliada e o seu montante fosse igual a 9/16 da diferença.

Convenção bilateral entre a República Italiana e o Reino dos Países Baixos

10 A Convenção entre a República Italiana e o Reino dos Países Baixos destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre os rendimentos e a fortuna e impedir a evasão fiscal, com protocolo adicional, celebrada em Haia, em 8 de Maio de 1990 (a seguir «convenção bilateral»), consagra, no seu artigo 10.°, n.° 1, o princípio segundo o qual os dividendos são tributáveis no Estado da sociedade que os recebe.

11 Por derrogação a este princípio, o artigo 10.°, n.° 2, alínea a), i), da convenção bilateral permite a tributação dos dividendos no Estado da sociedade distribuidora, nas condições seguintes:

«Porém, estes dividendos também são tributáveis no Estado onde está sediada a sociedade que paga os dividendos, em conformidade com a legislação desse Estado, embora, se a pessoa que recebe os dividendos for o seu efectivo beneficiário, o imposto assim aplicado não possa exceder:

a) i) 5% do montante bruto dos dividendos, se o efectivo beneficiário for uma sociedade que possua mais de 50% das acções com direito a voto da sociedade que paga os dividendos durante o período de 12 meses que precede a data da deliberação de distribuição dos dividendos.»

12 O artigo 10.°, n.° 3, da convenção bilateral prevê a possibilidade de uma sociedade neerlandesa obter a devolução do agravamento da tributação referida no n.° 9 do presente acórdão, nos seguintes termos:

«Quem resida nos Países Baixos e receba dividendos distribuídos por uma sociedade com sede em Itália tem direito à devolução do montante correspondente ao [agravamento de tributação] referente a esses dividendos, devido, eventualmente, pela referida sociedade, sem prejuízo da dedução do imposto previsto no n.° 2. Esta devolução deve ser requerida nos prazos definidos pela legislação italiana, através da mesma sociedade, que, nesse caso, actuará em seu nome e por conta do referido residente nos Países Baixos.

Esta disposição aplica?se aos dividendos cuja distribuição seja deliberada a partir da data da entrada em vigor da presente Convenção.

A sociedade distribuidora poderá pagar o referido montante a um residente dos Países Baixos, ao mesmo tempo que os dividendos que lhe cabem, e, na primeira declaração de rendimentos posterior ao referido pagamento, deduzir o mesmo montante do imposto que deve. […]»

13 O artigo 10.°, n.° 5, alíneas a) e b), da convenção bilateral precisa:

«a) O termo ‘dividendos’, utilizado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de acções […]

b) Também são considerados dividendos pagos por uma sociedade que esteja sediada em Itália os montantes brutos devolvidos a título do [agravamento de tributação], referidos no n.° 3, que correspondam aos dividendos pagos por essa sociedade.»

14 O artigo 24.°, n.° 3, da convenção bilateral prevê ainda:

«Além disso, os Países Baixos concederão uma dedução do imposto neerlandês assim calculado para os elementos do rendimento tributável em Itália por força dos artigos 10.°, n.° 2, […] da presente Convenção, desde que esses elementos estejam incluídos na base tributável prevista no n.° 1. O montante dessa dedução será igual ao imposto pago em Itália por esses elementos do rendimento, mas não será superior ao montante da redução que seria concedida se os elementos do rendimento assim incluídos na base tributável fossem os únicos elementos do rendimento isentos do imposto neerlandês em virtude das disposições da legislação neerlandesa destinadas a evitar a dupla tributação.»

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

15 A Ferrero e a Martini, cujo capital é detido a 100% pelas respectivas sociedades?mãe, concretamente, a Ferrero International e a GBE, distribuíram?lhes dividendos, a primeira, em 1997 e, a segunda, em 1998, e «devolveram» o agravamento de tributação ao abrigo do artigo 10.°, n.° 3, da convenção bilateral.

16 A Administração Fiscal italiana aplicou a estas quatro transferências uma retenção de 5%, nos termos do artigo 10.°, n.° 2, alínea a), i), da convenção bilateral. Tanto a Ferrero International como a GBE solicitaram então a devolução das retenções efectuadas. Na sequência das decisões de indeferimento da referida Administração Fiscal, as demandantes no processo

principal recorreram, respectivamente, para a Commissione tributaria regionale di Cuneo e para a Commissione tributaria regionale di Torino. A Corte suprema di cassazione, a quem acabaram por ser submetidos os dois litígios, considerou, por um lado, que essa retenção sobre os dividendos era compatível com a directiva e, por outro, inversamente, que o mesmo não se passava no caso da aplicação dessa retenção à devolução do agravamento de tributação. Em seguida, este órgão jurisdicional remeteu os dois processos à Commissione tributaria regionale di Torino.

17 Neste contexto, a Commissione tributaria regionale di Torino decidiu, no processo C?338/08, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

«1) A retenção aplicável ao [agravamento de tributação] constitui uma retenção na fonte sobre os lucros proibida pelo artigo 5.°, n.° 1, da directiva […] (no presente caso, a filial tinha optado pelo regime convencional)?

2) A título subordinado, em caso de resposta afirmativa à primeira questão, é aplicável a cláusula de protecção a que se refere o artigo 7.°, n.° 2, da directiva?»

18 A Commissione tributaria regionale di Torino decidiu igualmente suspender a instância no processo C?339/08 e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A retenção aplicável ao [agravamento de tributação] constitui uma retenção na fonte proibida pelo artigo 5.° da directiva [...]?

2) É aplicável a cláusula de salvaguarda prevista no artigo 7.°, n.° 2, da […] directiva e, mais especificamente, deve o artigo 7.°, n.° 2, da [d]irectiva […] ser interpretado no sentido de que um Estado?Membro pode não aplicar a isenção prevista no n.° 1 do artigo 5.° desta directiva, quando o Estado de residência da sociedade?mãe conceder a esta última um crédito de imposto em virtude de uma convenção bilateral?»

19 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 16 de Setembro de 2008, os processos C?338/08 e C?339/08 foram apensos para efeitos da fase oral e escrita, bem como do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

20 Em primeiro lugar, refira?se que resulta expressamente da formulação das questões prejudiciais que estas apenas dizem respeito à compatibilidade, com o direito da União, da retenção de 5% aplicada pela Administração Fiscal italiana, ao abrigo da convenção bilateral, ao reembolso do agravamento de tributação efectuado pelas sociedades italianas a favor das suas sociedades?mãe neerlandesas.

21 Por conseguinte, as questões não dizem respeito à compatibilidade, com o direito da União, da retenção fiscal aplicada aos dividendos pagos por sociedades italianas às suas sociedades?mãe neerlandesas, nem, *a fortiori,* à compatibilidade, com esse mesmo direito, do regime fiscal aplicado a esses dividendos, previsto pelo direito nacional em causa no processo principal.

Quanto à primeira questão

22 Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pede, no essencial, que o Tribunal de Justiça especifique se a retenção de 5% aplicada pela Administração Fiscal italiana, ao abrigo do artigo 10.°, n.° 2, alínea a), i), da convenção bilateral, ao reembolso do agravamento de tributação efectuado por sociedades italianas em benefício das suas sociedades?mãe neerlandesas, ao abrigo do artigo 10.°, n.° 3, dessa convenção, constitui uma retenção na fonte

proibida pelo artigo 5.°, n.° 1, da directiva.

23 A título liminar, recorde?se que a directiva, como resulta nomeadamente do seu terceiro considerando, tem como objectivo eliminar, através da instituição de um regime fiscal comum, qualquer penalização da cooperação entre sociedades de Estados?Membros diferentes, por comparação com a cooperação entre sociedades de um mesmo Estado?Membro, e, desse modo, facilitar o agrupamento de sociedades à escala comunitária. Assim, o artigo 5.°, n.° 1, da directiva prevê, para evitar a dupla tributação, a isenção da retenção na fonte no Estado da afiliada, por ocasião da distribuição dos lucros à sociedade?mãe, quando esta tem uma participação mínima de 25% no capital da afiliada (v., neste sentido, acórdão de 25 de Setembro de 2003, Océ van der Grinten, C?58/01, Colect., p. I?9809, n.° 45 e jurisprudência aí indicada).

24 Nos processos principais, não é contestado que as sociedades neerlandesas em causa, concretamente, a Ferrero International e a GBE, são as sociedades?mãe, na acepção do artigo 3.°, n.° 1, da directiva, respectivamente, da Ferrero e da Martini.

25 Por outro lado, a expressão «retenção na fonte», constante do artigo 5.°, n.° 1, da directiva não se limita a determinados tipos de tributações nacionais precisas (v. acórdão Océ van der Grinten, já referido, n.° 46). Além disso, a qualificação de uma tributação, imposto, taxa ou direito à luz do direito comunitário compete ao Tribunal de Justiça, em função das características objectivas da imposição, independentemente da qualificação que lhe é dada em direito nacional (v. acórdão Océ van der Grinten, já referido, n.° 46).

26 A este respeito, resulta de jurisprudência assente que constitui uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos, na acepção do artigo 5.°, n.° 1, da directiva, qualquer tributação sobre os rendimentos auferidos no Estado no qual os dividendos são distribuídos e cujo facto gerador é o pagamento de dividendos ou de qualquer outro rendimento dos títulos, quando a base de tributação desse imposto é o rendimento dos referidos títulos e o sujeito passivo é o detentor dos mesmos títulos (v., nomeadamente, acórdãos Océ van der Grinten, já referido, n.° 47, e de 26 de Junho de 2008, Burda, C?284/06, Colect., p. I?4571, n.° 52).

27 Para se determinar se está preenchido o segundo requisito formulado pela jurisprudência, relativo à base de tributação em causa, há que colocar a questão de saber se a base de tributação nos processos principais, quer dizer, o reembolso do agravamento de tributação que deu origem à aplicação de uma taxa de 5%, pode ser considerado uma distribuição de lucros. A este respeito, o facto de a convenção bilateral qualificar expressamente, no seu artigo 10.°, n.° 5, o reembolso do agravamento de tributação como «dividendos» não pode ter uma incidência decisiva na qualificação que lhe deve ser atribuída em direito da União.

28 Em contrapartida, esta questão leva a que previamente nos interroguemos sobre a qualificação do próprio agravamento de tributação.

29 A este respeito, há que declarar que parece resultar dos documentos dos autos, especialmente das respostas da República Italiana às questões formuladas pelo Tribunal de Justiça, que o agravamento de tributação foi instituído pelo legislador italiano para evitar que a sociedade beneficiária de uma distribuição de dividendos obtivesse, no momento dessa distribuição, um crédito fiscal por um imposto que, seja por que razão for, não foi pago pela sociedade distribuidora.

30 Esse mecanismo traduzir?se?ia assim na tributação, na esfera da sociedade distribuidora, de lucros da sociedade distribuidora que não foram previamente tributados ou que só o foram de modo atenuado.

31 Sem prejuízo do controlo destes diferentes elementos pelo juiz nacional, o agravamento de tributação constitui assim um imposto complementar a cargo da sociedade distribuidora, destinado a evitar que, no momento da distribuição de dividendos a uma sociedade italiana, esta não possa beneficiar de um crédito fiscal por impostos que a sociedade distribuidora não tenha pago.

32 Há que declarar que esse imposto é indiferentemente aplicado, quer os lucros sejam distribuídos a sociedades residentes quer a sociedades não residentes, como uma sociedade neerlandesa, que não beneficiam do crédito fiscal instituído pela legislação italiana.

33 Neste sentido, pode salientar?se que o Tribunal de Justiça considerou que um sistema nos termos do qual a tributação dos lucros distribuídos por uma filial residente de um Estado?Membro à sua sociedade?mãe está sujeita a um mesmo mecanismo corrector, destinado a evitar que seja concedido um crédito fiscal por um imposto não pago, quer a sociedade?mãe resida no mesmo Estado?Membro quer noutro, enquanto, ao contrário do que acontece com uma sociedade?mãe residente, não é concedido um crédito fiscal a uma sociedade?mãe não residente pelo Estado?Membro de residência da sua afiliada, não é contrário à liberdade de estabelecimento (v., neste sentido, acórdão Burda, já referido, n.° 96).

34 Além disso, o próprio agravamento de tributação não pode ser considerado uma retenção na fonte proibida pelo artigo 5.°, n.° 1, da directiva, uma vez que o sujeito passivo não é o detentor dos títulos, mas a sociedade distribuidora (v., neste sentido, acórdão Burda, já referido, n.os 55 e 56).

35 Assim, sem prejuízo das verificações que a este respeito devem ser efectuadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, há que partir da premissa segundo a qual o agravamento de tributação é um complemento de imposto sobre os lucros das sociedades, suportado pela sociedade distribuidora, ao qual a directiva não se opõe.

36 Conclui?se que o «reembolso» do «montante» desse agravamento, a que têm direito as sociedades neerlandesas ao abrigo do artigo 10.°, n.° 3, da convenção bilateral, deve ser considerado como a transferência de uma parte de uma receita fiscal que resulta da renúncia, por parte do Estado italiano, à sua cobrança definitiva, com o objectivo, acordado pelos dois Estados partes na convenção, de limitar a dupla tributação económica dos dividendos distribuídos a uma sociedade neerlandesa pela sua afiliada italiana.

37 O artigo 10.°, n.° 3, da convenção bilateral, que prevê que, quando essa transferência financeira for realizada directamente pela sociedade distribuidora, esta pode deduzir em seguida o referido montante do imposto devido à Administração Fiscal italiana, apoia igualmente essa qualificação. Com efeito, a imputação, pela sociedade distribuidora, da quantia transferida para a sociedade?mãe, no imposto devido ao fisco italiano, só pode ser explicada, atento o próprio regime do agravamento de tributação, pela natureza fiscal deste agravamento e, portanto, do direito ao reembolso que lhe está associado pela convenção bilateral.

38 Apesar disso, é ao juiz de reenvio que compete apreciar esses diferentes elementos e verificar, em especial, se a Administração Fiscal italiana não renuncia sistematicamente, na prática, à receita fiscal constituída pelo agravamento de tributação, em caso de distribuição de dividendos por uma sociedade italiana a favor de uma sociedade neerlandesa, nomeadamente no caso de o agravamento de tributação não ser recebido pela referida Administração, mas a sociedade italiana transferir directamente para a sociedade neerlandesa as quantias correspondentes a esse agravamento. Se se apurar que essa renúncia teve lugar, a referida transferência, quando for realizada, poderá efectivamente ser considerada uma distribuição de

lucros.

39 Nessa situação, há que considerar que está preenchido o requisito relativo à base de tributação, mencionado no n.° 26 do presente acórdão e examinado a propósito da qualificação de uma retenção na fonte sobre os dividendos distribuídos nos termos do artigo 5.°, n.° 1, da directiva. Na medida em que os outros dois requisitos necessários para a qualificação como retenção na fonte de uma tributação, evocados também no referido número, relativos, respectivamente, ao facto gerador da tributação examinada e à determinação do sujeito passivo, estão igualmente preenchidos relativamente a uma retenção fiscal como a que está em causa nos processos principais, há que concluir que essa retenção fiscal constitui uma retenção na fonte sobre os lucros, nos termos do artigo 5.°, n.° 1, da directiva.

40 Sem prejuízo do que acaba de se afirmar, há que considerar que o reembolso do agravamento de tributação em causa nos processos principais corresponde a uma transferência de uma receita fiscal da Administração italiana para uma sociedade neerlandesa e não pode, por conseguinte, ser considerado como um rendimento de títulos (v., por analogia, acórdão Océ van der Grinten, já referido, n.° 56).

41 Nesse caso, a base de uma retenção fiscal como a que está em causa nos processos principais não é constituída pelo rendimento dos títulos, e esta conclusão é suficiente para se considerar que, na medida em que se aplica ao reembolso do agravamento de tributação, a referida retenção não constitui, portanto, uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos, proibida, em princípio, pelo artigo 5.°, n.° 1, da directiva.

42 Tendo em conta o que precede, há que responder à primeira questão colocada que, sob reserva, nomeadamente, da verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, nos termos expostos no n.° 38 do presente acórdão, da natureza da «devolução» do «agravamento de imposto devido à liquidação final», em causa nos processos principais, efectuada por uma sociedade italiana a favor de uma sociedade neerlandesa, ao abrigo do artigo 10.°, n.° 3, da convenção bilateral, há que considerar que uma retenção fiscal como a em causa nos processos principais, na medida em que se aplica à referida devolução, não constitui uma retenção fiscal na fonte sobre os lucros distribuídos, proibida, em princípio, pelo artigo 5.°, n.° 1, da directiva. Todavia, no caso de o órgão jurisdicional de reenvio entender que a referida «devolução» desse agravamento de imposição não tem natureza fiscal, uma retenção fiscal como a em causa nos processos principais constitui uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos, proibida, em princípio, pelo artigo 5.°, n.° 1, da directiva.

Quanto à segunda questão

43 Através da sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pede ao Tribunal de Justiça que especifique se, no caso de uma retenção fiscal como a que está em causa nos processos principais constituir uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos nos termos do artigo 5.°, n.° 1, da directiva, esta pode, apesar disso, estar abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 7.°, n.° 2, dessa directiva.

44 No caso de a verificação da natureza do reembolso do agravamento de tributação pelo órgão jurisdicional de reenvio, nomeadamente nos termos expostos no n.° 38 do presente acórdão, o conduzir a considerar que a retenção fiscal em causa nos processos principais constitui uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos nos termos do artigo 5.°, n.° 1, da directiva, há que determinar se esta está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 7.°, n.° 2, da directiva.

45 A este respeito, há que recordar, antes de mais, que, na medida em que constitui uma

derrogação ao princípio geral da proibição das retenções na fonte sobre os lucros distribuídos, previsto no artigo 5.°, n.° 1, da directiva, o artigo 7.°, n.° 2, desta directiva deve ser objecto de interpretação estrita (v. acórdão Océ van der Grinten, já referido, n.° 86).

46 Em seguida, há que observar que, embora a convenção bilateral tenha por objectivo, como resulta do seu título, evitar as duplas tributações em matéria de imposto sobre o rendimento e a fortuna, a retenção fiscal em causa nos processos principais só pode ser considerada abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 7.°, n.° 2, da directiva se, por um lado, a convenção bilateral previr disposições destinadas a suprimir ou a atenuar a dupla tributação económica dos dividendos e se, por outro, a aplicação da referida retenção não puder anular esses efeitos (v., nomeadamente, sobre este último requisito, acórdão Océ van der Grinten, já referido, n.° 87), facto que compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

47 Nestas condições, há que responder à segunda questão colocada que se o órgão jurisdicional de reenvio for levado a concluir que a retenção fiscal em causa nos processos principais é uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos, na acepção do artigo 5.°, n.° 1, da directiva, só se pode considerar que essa retenção fiscal está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 7.°, n.° 2, da directiva, se, por um lado, a referida convenção previr disposições destinadas a suprimir ou a atenuar a dupla tributação económica das distribuições de dividendos e se, por outro, a aplicação da referida retenção não anular esses efeitos, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

Quanto às despesas

48 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

1) **Sob reserva, nomeadamente, da verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, nos termos expostos no n.° 38 do presente acórdão, da natureza da «devolução» do «agravamento de imposto devido à liquidação final», em causa nos processos principais, efectuada por uma sociedade italiana a favor de uma sociedade neerlandesa, ao abrigo do artigo 10.°, n.° 3, da Convenção entre a República Italiana e o Reino dos Países Baixos destinada a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre os rendimentos e a fortuna e impedir a evasão fiscal, com protocolo adicional, celebrada em Haia, em 8 de Maio de 1990, há que considerar que uma retenção fiscal como a em causa nos processos principais, na medida em que se aplica à referida devolução, não constitui uma retenção fiscal na fonte sobre os lucros distribuídos, proibida, em princípio, pelo artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades?mães e sociedades afiliadas de Estados?Membros diferentes, na versão em vigor à época dos factos nos processos principais. Todavia, no caso de o órgão jurisdicional de reenvio entender que a referida «devolução» desse «agravamento de imposto devido à liquidação final» não tem natureza fiscal, uma retenção fiscal como a em causa nos processos principais constitui uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos, proibida, em princípio, pelo artigo 5.°, n.° 1, da referida Directiva 90/435.**

2) **Se o órgão jurisdicional de reenvio for levado a concluir que a retenção fiscal em causa nos processos principais é uma retenção na fonte sobre os lucros distribuídos, na acepção do artigo 5.°, n.° 1, da Directiva 90/435, na versão em vigor à época dos factos nos processos principais, só se pode considerar que essa retenção fiscal está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 7.°, n.° 2, da Directiva 90/435, se, por um lado, a referida convenção previr disposições destinadas a suprimir ou a atenuar a dupla tributação**

económica das distribuições de dividendos e se, por outro, a aplicação da referida retenção não anular esses efeitos, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.

Assinaturas

* Língua do processo: italiano.