

Downloaded via the EU tax law app / web

Cauzele conexate C-338/08 și C-339/08

P. Ferrero e C. SpA

împotriva

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba

și

General Beverage Europe BV

împotriva

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1

(cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate de Commissione tributaria regionale di Torino)

„Trimitere preliminară — Directiva 90/435/CEE — Noțiunea «taxă reținută la sursă» — Aplicarea unei prelevări de 5 % cu ocazia distribuirii dividendelor și a «rambursării majorării impozitului cu titlu de regularizare definitivă» de către o filială italiană către societatea mamă a acesteia stabilită în țările de Jos, în temeiul unei convenții bilaterale”

Sumarul hotărârii

1. *Apropierea legislațiilor — Regim fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre — Directiva 90/435 – Scutirea, în statul membru al filialei, a profiturilor repartizate societății mamă de taxa reținută la sursă*

[Directiva 90/435 a Consiliului, art. 5 alin. (1)]

2. *Apropierea legislațiilor — Regim fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor din state membre diferite — Directiva 90/435 – Scutirea, în statul membru al filialei, a profiturilor repartizate societății mamă de taxa reținută la sursă — Excepție pentru dispozițiile naționale sau pentru dispozițiile bazate pe acorduri de natură să elimine sau să diminueze dubla impozitare economică a dividendelor*

[Directiva 90/435 a Consiliului, art. 5 alin. (1) și art. 7 alin. (2)]

1. Nu constituie o taxă reținută la sursă pe profiturile repartizate, interzisă, în principiu, de articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre, o reținere fiscală aplicată „rambursării” unei „majorări a impozitului cu titlu de regularizare definitivă”, efectuată de o societate distribuitoare societății sale mamă în temeiul unei convenții prin care se urmărește evitarea dublei impuneri, în condițiile în care această majorare a impozitării este un impozit suplimentar pe profiturile societăților, suportat de societatea distribuitoare, iar, prin urmare, rambursarea cuantumului acestei majorări societății mamă trebuie considerată ca fiind transferul unei părți a unui venit fiscal ce rezultă din renunțarea de către statul de reședință al societății distribuitoare la perceperea definitivă a acestui venit în scopul, agreat de cele două state părți la convenția citată anterior, de a limita dubla impozitare economică a dividendelor distribuite unei

societății mamă de către filiala sa.

Această concluzie se aplică sub rezerva verificării de către instanța națională a diferitelor elemente pertinente și în special a împrejurării potrivit căreia, în practică, administrația fiscală a statului membru al societății distribuitoare nu renunță în mod sistematic la venitul fiscal constituit din această majorare a impozitului în cazul distribuirii de dividende de către o societate situată pe teritoriul său unei societăți situate în alt stat membru, în special în ipoteza în care sumele corespunzătoare acestei majorări ar fi transferate în mod direct de societatea distribuitoare societății beneficiare. Dacă trebuie efectuată constatarea unei astfel de renunțări, transferul respectiv ar putea fi considerat o repartizare de profituri. În această ipoteză ar fi necesar, prin urmare, să se considere că cerința referitoare la baza impozabilă, impusă pentru a califica un impozit ca taxă reținută la sursă și potrivit căreia baza impozabilă trebuie să fie randamentul titlurilor societății distribuitoare, ar fi îndeplinită. În măsura în care celelalte două condiții necesare calificării unui impozit ca taxă reținută la sursă, referitoare la faptul generator al impozitului și, respectiv, la stabilirea persoanei impozabile, sunt de asemenea îndeplinite în raport cu reținerea fiscală în cauză, această reținere fiscală ar constitui, așadar, o taxă reținută la sursă pe profituri, în principiu interzisă prin articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435.

(a se vedea punctele 26, 35, 36, 38, 39 și 42 și dispozitiv 1)

2. O taxă reținută la sursă pe profiturile repartizate de o societate distribuitoare rezidentă către societatea sa mamă nerezidentă în temeiul unei convenții prin care se urmărește evitarea dublei impuneri, interzisă în principiu de articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre, nu ar putea fi considerată că intră în domeniul de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din aceeași directivă decât dacă, pe de o parte, convenția respectivă prin care se urmărește evitarea dublei impuneri ar prevedea dispoziții care urmăresc eliminarea sau diminuarea dublei impozitări economice a distribuțiilor de dividende și dacă, pe de altă parte, aplicarea reținerii respective nu ar anula efectele acestora, ceea ce este de competența de apreciere a instanței de trimitere.

(a se vedea punctul 47 și dispozitiv 2)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

24 iunie 2010(*)

„Trimitere preliminară – Directiva 90/435/CEE – Noțiunea «taxă reținută la sursă» – Aplicarea unei prelevări de 5 % cu ocazia distribuirii dividendelor și a «rambursării majorării impozitului cu titlu de regularizare definitivă» de către o filială italiană către societatea mamă a acesteia stabilită în Tratatul de la Roma, în temeiul unei convenții bilaterale”

În cauzele conexate C-338/08 și C-339/08,

având ca obiect cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de Commissione tributaria regionale di Torino (Italia), prin deciziile din 17 septembrie 2007, respectiv, din 17 decembrie 2007, primite de Curte la 22 iulie 2008, în procedurile

P. Ferrero e C. SpA

împotriva

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

și

General Beverage Europe BV

împotriva

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

CURTEA (Camera a patra),

compus din domnul J.-C. Bonichot (raportor), președinte de cameră, doamna C. Toader, domnii K. Schiemann, P. Kriš and L. Bay Larsen, judecători,

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă în urma ședinței din 17 decembrie 2009,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru P. Ferrero e C. SpA, de M. Cerrato și G. Maisto, avocați;
- pentru General Beverage Europe BV, de G. Maisto, avocat;
- pentru guvernul italian, de doamna G. Palmieri, în calitate de agent, asistat de domnul P. Gentili, avvocato dello Stato;
- pentru Comisia Europeană, de domnii A. Aresu și R. Lyal, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunțată prezenta

Hotărâre

1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea articolului 5 alineatul (1) și a articolului 7 alineatul (2) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților și filialelor acestora din diferite state membre, în versiunea în vigoare la data faptelor din acțiunea principală (JO L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97, denumită în continuare „directiva”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între P. Ferrero e C. SpA (denumită în continuare „Ferrero”) și General Beverage Europe BV (denumită în continuare „GBE”), pe de o

parte, și administrația fiscală italiană, pe de altă parte, cu privire la reținerile fiscale operate de aceasta cu ocazia unor transferuri financiare considerate distribuiri de dividende. Primul litigiu privește rețineri fiscale operate cu ocazia distribuirii de dividende și a rambursării „majorării impozitului cu titlu de regularizare definitivă” de către Ferrero către societatea mamă olandeză a acesteia, Ferrero International BV (denumită în continuare „Ferrero International”). Al doilea litigiu privește rețineri fiscale operate cu ocazia distribuirii de dividende și a rambursării „majorării impozitului cu titlu de regularizare definitivă” în favoarea GBE de către filiala sa italiană Martini e Rossi SpA (denumită în continuare „Martini”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Al treilea considerent al directivei prevede:

„Întrucât dispozițiile fiscale existente în diferite state membre care reglementează relațiile dintre societăți și filiale în diferite state membre variază apreciabil de la un stat membru la altul și sunt în general mai puțin avantajoase decât cele aplicabile relațiilor dintre societățile și filialele din același stat membru; întrucât cooperarea între societățile din diferite state membre este astfel dezavantajată în raport cu cooperarea între societățile din același stat membru; întrucât este necesar să se elimine acest dezavantaj prin introducerea unui regim comun, de natură să stimuleze gruparea societăților comerciale la scară comunitară”.

4 Articolul 1 alineatul (1) din directivă delimitează domeniul de aplicare al acesteia după cum urmează:

„Fiecare stat membru aplică prezenta directivă:

- repartizării profiturilor primite de societățile din statul respectiv, provenite de la filialele lor din alte state membre;
- repartizării profiturilor de către societățile din statul respectiv către societăți din alte state membre, ale căror filiale sunt.”

5 Articolul 3 alineatul (1) din directivă definește noțiunile de societate mamă și de filială după cum urmează:

„În sensul prezentei directive,

(a) statutul de societate mamă se atribuie oricărei societăți comerciale dintr-un stat membru care îndeplinește condițiile menționate la articolul 2 și deține minimum 25 % din capitalul unei societăți dintr-un alt stat membru care îndeplinește condiții similare;

(b) «filială» reprezintă societatea comercială al cărei capital include participația menționată la litera (a).”

6 Articolul 5 alineatul (1) din directivă instituie principiul interdicției taxelor reținute la sursă după cum urmează:

„Profiturile repartizate de filială societății mamă sunt scutite de taxa reținută la sursă, cel puțin în cazul în care societatea mamă deține minimum 25 % din capitalul filialei.”

7 Cu toate acestea, articolul 7 alineatul (2) din directivă precizează:

„Prezenta directivă nu afectează aplicarea dispozițiilor naționale sau a dispozițiilor bazate pe acorduri, de natură să elimine sau să diminueze dubla impozitare economică a dividendelor, în special a dispozițiilor privind plata pasivelor fiscale către beneficiarii dividendelor.”

Dreptul național

8 Dreptul italian în vigoare la data faptelor din acțiunea principală prevedea că o societate italiană care încasează dividende beneficia de un credit fiscal egal cu 9/16 din dividendele distribuite. Întrucât cota impozitului italian pe profit era de 36 %, întreprinderea beneficiară obținea un credit fiscal echivalent cu cuantumul impozitului suportat de societatea distribuitoare.

9 Legiuitorul italian prevăzuse de asemenea, în anumite împrejurări, aplicarea unei „majorări a impozitului cu titlu de regularizare definitivă” (denumită în continuare „majorarea impozitului”) la impozitul pe venitul întreprinderilor distribuitoare de dividende. Articolul 105 alineatul 1 din textul unic referitor la impozitul pe venit, aprobat prin Decretul Președintelui Republicii nr. 917 din 22 decembrie 1986 (GURI nr. 302, din 31 decembrie 1986), în versiunea în vigoare la data faptelor din acțiunile principale, prevedea că această majorare a impozitului se aplică atunci când cuantumul dividendelor distribuite era mai mare de 64 % din venitul declarat al filialei și cuantumul său era egal cu 9/16 din diferența.

Convenția bilaterală dintre Republica Italiană și Regatul Țărilor de Jos

10 Convenția dintre Republica Italiană și Regatul Țărilor de Jos pentru evitarea dublei impuneri în domeniul impozitelor pe venit și pe avere și pentru prevenirea evaziunii fiscale, cu protocolul adițional, încheiat la Haga la 8 mai 1990 (denumită în continuare „convenția bilaterală”), prevede la articolul 10 alineatul 1 principiul potrivit căruia dividendele sunt impozabile în statul societății care le încasează.

11 Prin derogare de la acest principiu, articolul 10 alineatul 2 litera a) punctul i) din convenția bilaterală permite impozitarea dividendelor în statul societății distribuitoare în următoarele condiții:

„Totuși, aceste dividende sunt impozabile de asemenea în statul în care este rezident societatea care plătește dividendele și potrivit legislației statului respectiv, dar dacă persoana care încasează dividendele este beneficiara efectivă a acestora, impozitul astfel stabilit nu poate depăși:

a) i) 5 % din cuantumul brut al dividendelor dacă beneficiarul efectiv este o societate care a posedat mai mult de 50 % din acțiunile cu drept de vot ale societății care plătește dividendele pe parcursul unei perioade de 12 luni anterioare datei deciziei de distribuire a dividendelor.”

12 Articolul 10 alineatul 3 din convenția bilaterală prevede posibilitatea unei societăți olandeze de a obține rambursarea majorării impozitului, expuse la punctul 9 din prezenta hotărâre, în următorii termeni:

„O persoană care este rezident al Țărilor de Jos și care încasează dividende distribuite de o societate rezidentă în Italia are dreptul la rambursarea cuantumului corespunzător [majorării impozitului] aferente acestor dividende, datorată, dacă este cazul, de societatea respectivă, sub rezerva deducerii impozitului prevăzut la alineatul 2. Această rambursare trebuie solicitată în termenele prevăzute de legislația italiană prin intermediul aceleiași societăți care, în acest caz, acționează în numele său și pe seama respectivului rezident din Țările de Jos.

Această dispoziție se aplică dividendelor a căror distribuire a fost decisă începând de la data

intrării în vigoare a prezentei convenții.

Societatea distribuitoare poate plăti unui rezident al Țărilor de Jos cuantumul menționat mai sus în același timp cu plata dividendelor care revin acestuia și poate deduce, în cadrul primei declarații de venituri, ulterior și respectivei plăți, același cuantum din impozitul pe care aceasta îl datorează. [...]"

13 Articolul 10 alineatul 5 literele a) și b) din convenția bilaterală precizează:

„a) noțiunea „dividende”, utilizată în prezentul articol, desemnează veniturile care provin din acțiuni [...]

b) sunt considerate de asemenea dividende plătite de o societate care este rezident al Italiei sumele brute rambursate în temeiul [majorării impozitului] prevăzute la alineatul 3, care sunt aferente dividendelor plătite de această societate.”

14 Pe de altă parte, articolul 24 alineatul 3 din convenția bilaterală prevede:

„În plus, Țările de Jos vor acorda o deducere a impozitului olandez astfel calculat pentru elementele venitului impozabil în Italia în temeiul articolului 10 alineatul 2 [...] din prezenta convenție, în măsura în care aceste elemente sunt cuprinse în baza prevăzută la alineatul 1. Cuantumul acestei deduceri este egal cu impozitul plătit în Italia pentru aceste elemente ale venitului, dar nu excede cuantumul reducerii care ar fi acordată dacă elementele venitului astfel cuprins în baza impozabilă ar fi singurele elemente ale venitului scutite de impozitul olandez în temeiul dispozițiilor olandeze care urmăresc evitarea dublei impuneri.”

Acțiunile principale și întrebările preliminare

15 Ferrero și Martini, al căror capital este deținut 100 % de societățile-mamă ale acestora, și anume Ferrero International și, respectiv, GBE, le-au distribuit, prima în cursul anului 1997, a doua în cursul anului 1998, dividende și le-au „rambursat” majorarea impozitului în temeiul articolului 10 alineatul 3 din convenția bilaterală.

16 Administrația fiscală italiană a aplicat acestor patru transferuri o taxă reținută la sursă de 5 % în temeiul articolului 10 alineatul 2 litera a) punctul i) din convenția bilaterală. În aceste condiții, Ferrero International și GBE au solicitat fiecare în parte rambursarea taxelor reținute la sursă în acest fel. În urma deciziilor de refuz ale respectivei administrații fiscale, reclamanții din acțiunea principală au sesizat Commissione tributaria regionale di Cuneo și, respectiv, Commissione tributaria regionale di Torino. Sesizat în cele din urmă cu cele două acțiuni principale, Corte suprema di cassazione a considerat, pe de o parte, că o astfel de taxă reținută la sursă pe dividende era compatibilă cu directiva și, pe de altă parte, că, dimpotrivă, nu aceeași era situația în ceea ce privește aplicarea unei astfel de taxe rambursării majorării impozitului. În continuare, această instanță a trimis cele două cauze la Commissione tributaria regionale di Torino.

17 În acest context, Commissione tributaria regionale di Torino a hotărât, în cauza C-338/08, să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Reținerea aplicabilă [majorării impozitului] constituie o taxă reținută la sursă asupra profiturilor, interzisă de articolul 5 alineatul (1) din directivă [...] (în speță, filiala optase pentru regimul convențional)?

2) În subsidiar, în cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, este aplicabilă clauza de salvagardare prevăzută la articolul 7 alineatul (2) din directivă?”

18 Commissione tributaria regionale di Torino a hotărât de asemenea, în cauza C-339/08, să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Reținerea aplicabilă [majorării impozitului] constituie o taxă reținută la sursă asupra profiturilor, interzisă de articolul 5 alineatul (1) din directivă [...]?

2) Este aplicabilă clauza de salvagardare prevăzută la articolul 7 alineatul (2) din directivă [...]? În special, articolul 7 alineatul (2) din directivă [...] trebuie interpretat în sensul că un stat membru se poate abține să aplice scutirea prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din directivă în ipoteza în care statul de reședință al societății mamă acordă acesteia un credit fiscal în temeiul unei convenții bilaterale?”

19 Prin Ordonanța președintelui Curții din 16 septembrie 2008, cauzele C-338/08 și C-339/08 au fost conexe pentru buna desfășurare a procedurii scrise și orale, precum și în vederea pronunțării hotărârii.

Cu privire la întrebările preliminare

20 Cu titlu introductiv, trebuie să se constate că rezultat în mod explicit din formularea întrebărilor preliminare că acestea privesc numai compatibilitatea cu dreptul Uniunii a taxei reținute la sursă de 5 % aplicate de administrația fiscală italiană, în temeiul convenției bilaterale, rambursării majorării impozitului efectuate de societățile italiene societăților lor mame olandeze.

21 Întrebările nu privesc, așadar, compatibilitatea cu dreptul Uniunii a reinerii fiscale aplicate dividendelor plătite de societățile italiene societăților mamă olandeze ale acestora, nici, *a fortiori*, compatibilitatea cu acest drept a regimului fiscal aplicat acestor dividende, prevăzută de dreptul național în discuție în acțiunile principale.

Cu privire la prima întrebare

22 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, Curții să precizeze dacă reținerea de 5 % aplicată de administrația fiscală italiană, în temeiul articolului 10 alineatul 2 litera a) punctul i) din convenția bilaterală, rambursării majorării impozitului, efectuată de societățile italiene în favoarea societăților mamă olandeze ale acestora, potrivit articolului 10 alineatul 3 din această convenție, constituie o taxă reținută la sursă, interzisă de articolul 5 alineatul (1) din directivă.

23 În prealabil, trebuie amintit că reiese, în special din al treilea considerent al directivei, că aceasta urmărește să elimine, prin introducerea unui regim fiscal comun, orice dezavantaj al cooperării dintre societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societăți din același stat membru și să stimuleze astfel gruparea societăților la scară comunitară. Astfel, articolul 5 alineatul (1) din directivă prevede, în vederea evitării dublei impuneri, scutirea de taxă reținută la sursă în statul filialei cu ocazia repartizării profiturilor către societatea-mamă a acesteia, în cazul în care aceasta deține minimum 25 % din capitalul filialei (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Rec., p. I-9809, punctul 45 și jurisprudența citată).

24 În acțiunile principale nu este contestat faptul că societățile olandeze în cauză, și anume Ferrero International și GBE, au calitatea de societăți mamă, în sensul articolului 3 alineatul (1) din directivă, ale Ferrero și, respectiv, Martini.

25 Pe de altă parte, noțiunea „taxă reținută la sursă”, prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din directivă, nu este limitată la anumite tipuri de impozituri naționale determinate (a se vedea

Hotărârea Océ van der Grinten, citat anterior, punctul 46). În plus, calificarea unui impozit, a unei taxe, a unei contribuții sau a unei prelevări în raport cu dreptul comunitar revine Curții în funcție de caracteristicile obiective ale impozitării, independent de calificarea care îi este dată în dreptul național (a se vedea Hotărârea Océ van der Grinten, citat anterior, punctul 46).

26 În această privință, astfel cum rezultă dintr-o jurisprudență constantă, prin taxare reținută la sursă pe profiturile repartizate, în sensul articolului 5 alineatul (1) din directivă, se înțelege orice impozitare a veniturilor primite în statul în care dividendele sunt repartizate și al cărei fapt generator este plata de dividende sau de orice alt randament al titlurilor atunci când baza de impozitare a acestui impozit este randamentul titlurilor menționate, iar persoana impozabilă este deținătorul acelorși titluri (a se vedea în special Hotărârea Océ van der Grinten, citat anterior, punctul 47, și Hotărârea din 26 iunie 2008, Finanzamt Hamburg/Am Tierpark/Burda, C-284/06, Rep., p. I-4571, punctul 52).

27 Pentru a verifica dacă a doua condiție impusă de jurisprudență, referitoare la baza de impozitare în discuție, este îndeplinită, trebuie să se examineze dacă baza de impozitare în acțiunile principale, și anume rambursarea majorării impozitării, care a determinat aplicarea unei cote de 5 %, poate fi considerată o repartizare de profituri. În această privință, faptul că articolul 10 alineatul 5 din convenția bilaterală califică, în mod expres, rambursarea majorării impozitării ca „dividende” nu poate avea un efect concludent asupra calificării care trebuie să i se dea în dreptul Uniunii.

28 În schimb, această chestiune conduce, în prealabil, la problema calificării majorării impozitării însăși.

29 În această privință, este necesar să se constate că din actele dosarului, în special din răspunsurile date de Republica Italiană la întrebările care i-au fost adresate de Curte, pare să rezulte că majorarea impozitării a fost instituită de legiuitorul italian pentru a evita ca societatea beneficiară a unei distribuiri de dividende să obțină, la momentul distribuirii dividendelor, un credit fiscal pentru un impozit care, indiferent pentru ce motiv, nu ar fi fost plătit de societatea distribuitoare.

30 Astfel, acest mecanism s-ar manifesta prin impozitarea profiturilor societății distribuitoare care nu au fost impozitate anterior sau care nu ar fi fost impozitate decât în mod redus, în sarcina societății distribuitoare.

31 Sub rezerva verificării acestor diferite elemente de către instanța națională, majorarea impozitării ar constitui, prin urmare, un impozit complementar în sarcina societății distribuitoare, destinat să evite ca, la distribuirea dividendelor către o societate italiană, aceasta să poată beneficia de un credit fiscal pentru impozitele pe care societatea distribuitoare nu le-ar fi plătit.

32 Trebuie să se constate că acest impozit este aplicat indiferent dacă profiturile sunt repartizate societăților rezidente sau societăților nerezidente, cum este o societate olandeză care nu beneficiază de un credit fiscal instituit de legislația italiană.

33 Poate fi ar?tat c?, în aceast? privin??. Curtea a apreciat c? un sistem în temeiul c?ruia impozitarea profiturilor repartizate de o filial? rezident? a unui stat membru c?tre societatea?mam? a acesteia este supus? aceluia?i mecanism fiscal corector, destinat s? evite acordarea unui credit fiscal pentru un impozit nepl?tit, indiferent dac? societatea?mam? este rezident? în acela?i stat membru sau într?un alt stat membru, în condi?iile în care, spre deosebire de o societate?mam? rezident?, unei societ??i?mam? nerezidente nu i se acord? un credit fiscal de c?tre statul membru în care este rezident? filiala sa, nu este contrar libert??ii de stabilire (a se vedea în acest sens Hot?rârea Burda, citat? anterior, punctul 96).

34 În plus, majorarea impozit?rii nu poate fi considerat? ea îns??i ca o tax? re?inut? la surs?, interzis? de articolul 5 alineatul (1) din directiv?, de vreme ce persoana impozabil? nu este de?in?torul titlurilor, ci societatea distribuitoare (a se vedea în acest sens Hot?rârea Burda, citat? anterior, punctele 55 ?i 56).

35 Prin urmare, sub rezerva verific?rilor care trebuie efectuate cu privire la acest aspect de c?tre instan?a de trimitere, este necesar s? se porneasc? de la premisa potrivit c?reia majorarea impozit?rii este un impozit suplimentar pe profiturile societ??ilor, suportat de societatea distribuitoare, la care directiva nu se opune.

36 De aici rezult? c? „rambursarea” „cquantumului” acestei major?ri, la care au dreptul societ??ile olandeze în temeiul articolului 10 alineatul 3 din conven?ia bilateral?, trebuie considerat? ca fiind transferul unei p?r?i a unui venit fiscal ce rezult? din renun?area de c?tre statul italian la perceperea definitiv? a acestuia în scopul, agreat de cele dou? state p?r?i la conven?ie, de a limita dubla impozitare economic? a dividendelor distribuite unei societ??i olandeze de filiala sa italian?.

37 Articolul 10 alineatul 3 din conven?ia bilateral?, care prevede c?, atunci când acest transfer financiar este realizat în mod direct de societatea distribuitoare, aceasta poate deduce ulterior respectivul quantum din impozitul datorat administra?iei fiscale italiene, înt?re?te de asemenea aceast? calificare. Astfel, deducerea de c?tre societatea distribuitoare a sumei transferate societ??i?mam? a acesteia din impozitul datorat fiscoi italian nu poate fi explicat?, ?inând seama chiar de însu?i regimul major?rii impozit?rii, decât prin caracterul fiscal al acesteia ?i, a?adar, al dreptului la rambursare c?ruia îi d? na?tere în temeiul conven?iei bilaterale.

38 Cu toate acestea, obliga?ia de a aprecia aceste diferite elemente ?i de a verifica în special dac?, în practic?, administra?ia fiscal? italian? nu renun?? în mod sistematic la venitul fiscal constituit din majorarea impozit?rii în cazul distribuirii de dividende de c?tre o societate italian? unei societ??i olandeze, în special în ipoteza în care majorarea impozit?rii nu ar fi perceput? de administra?ia respectiv?, ci sumele corespunz?toare acestei major?ri ar fi transferate în mod direct de societatea italian? societ??ii olandeze. Dac? trebuie efectuat? constatarea unei astfel de renun??ri, transferul respectiv, atunci când este realizat, ar putea într?adev?r s? fie considerat o repartizare de profituri.

39 În această ipoteză, ar fi necesar, prin urmare, să se considere că ar fi îndeplinită condiția referitoare la baza impozabilă, menționată la punctul 26 din prezenta hotărâre și examinată în contextul calificării unei taxe reținute la sursă pe profiturile repartizate, în sensul articolului 5 alineatul (1) din directivă. În măsura în care celelalte două condiții necesare calificării unui impozit ca taxă reținută la sursă, amintite de asemenea la punctul respectiv, referitoare la faptul generator al impozitului examinat și, respectiv, la stabilirea persoanei impozabile, sunt de asemenea îndeplinite în raport cu o reținere fiscală precum cea în discuție în acțiunile principale, ar fi necesar să se concluzioneze că o astfel de reținere fiscală constituie o taxă reținută la sursă pe profituri, în sensul articolului 5 alineatul (1) din directivă.

40 Sub aceste diferite rezerve, este necesar să se considere că rambursarea majorării impozitului în discuție în acțiunile principale corespunde unui transfer al unui venit fiscal al administrației italiene către o societate olandeză și care, în consecință, nu poate fi considerat că reprezintă un randament al titlurilor (a se vedea, prin analogie, Hotărârea Océ van der Grinten, citată anterior, punctul 56).

41 În acest caz, baza unei reineri fiscale, precum cea în discuție în acțiunile principale, nu este constituită de randamentul titlurilor, iar această constatare este suficientă pentru a considera că, în măsura în care se aplică rambursării majorării impozitului, reținerea menționată nu constituie, așadar, o taxă reținută la sursă pe profiturile repartizate, interzisă, în principiu, de articolul 5 alineatul (1) din directivă.

42 Având în vedere cele prezentate mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare adresată că, sub rezerva în special a verificării de către instanța de trimitere, în termenii explicitați la punctul 38 din prezenta hotărâre, a naturii „rambursării” „majorării impozitului cu titlu de regularizare definitivă”, în discuție în acțiunile principale, efectuată de o societate italiană către o societate olandeză, în temeiul articolului 10 alineatul 3 din convenția bilaterală, este necesar să se considere că, în măsura în care aceasta se aplică rambursării menționate, o reținere fiscală, precum cea în discuție în acțiunile principale, nu constituie o taxă reținută la sursă asupra profiturilor repartizate, interzisă în principiu de articolul 5 alineatul (1) din directivă. Cu toate acestea, în ipoteza în care instanța de trimitere ar aprecia că respectiva „rambursare” a acestei majorări a impozitului nu are o natură fiscală, o reținere fiscală precum cea în discuție în acțiunile principale ar constitui o taxă reținută la sursă pe profiturile repartizate, interzisă, în principiu, de articolul 5 alineatul (1) din directivă.

Cu privire la a doua întrebare

43 Prin intermediul celei de a doua întrebări, instanța de trimitere solicită Curții să precizeze dacă, în ipoteza în care o reținere fiscală precum cea în discuție în acțiunile principale constituie o taxă reținută la sursă pe profiturile repartizate, în sensul articolului 5 alineatul (1) din directivă, aceasta ar putea intra totuși în domeniul de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din această directivă.

44 În ipoteza în care verificarea de către instanța de trimitere, în special în termenii explicitați la punctul 38 din prezenta hotărâre, a naturii rambursării majorării impozitului ar determina această instanță să aprecieze că reținerea în discuție în acțiunile principale constituie o taxă reținută la sursă pe profiturile repartizate, în sensul articolului 5 alineatul (1) din directivă, este necesar să se stabilească dacă aceasta intră în domeniul de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din această directivă.

45 În această privință, trebuie să se amintească înainte de toate că, în măsura în care constituie o derogare de la principiul general al interdicției taxelor reținute la sursă pe profiturile

repartizate, prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435, articolul 7 alineatul (2) din această directivă este de strictă interpretare (a se vedea Hotărârea Océ van der Grinten, citată anterior, punctul 86).

46 În continuare, este necesar să se constate că, deși convenția bilaterală următoare, astfel cum rezultă din titlul său, obiectivul evitării dublei impuneri în domeniul impozitului pe venit și pe avere, reținerii fiscale în discuție în acțiunile principale nu ar putea fi considerată că intră în domeniul de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din directivă decât dacă, pe de o parte, convenția bilaterală ar prevedea dispoziții care urmăresc eliminarea sau diminuarea dublei impozitări economice a dividendelor și dacă, pe de altă parte, aplicarea reținerii respective nu ar putea să îi anuleze efectele (a se vedea în special, cu privire la această ultimă condiție, Hotărârea Océ van der Grinten, citată anterior, punctul 87).

47 În aceste condiții, este necesar să se răspundă la a doua întrebare adresată că, dacă instanța de trimitere ajunge la concluzia că reținerii fiscale în discuție în acțiunile principale constituie o taxă reținută la sursă pe profiturile repartizate, în sensul articolului 5 alineatul (1) din directivă, această reținere fiscală nu ar putea fi considerată că intră în domeniul de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din directivă decât dacă, pe de o parte, convenția respectivă ar prevedea dispoziții care urmăresc eliminarea sau diminuarea dublei impozitări economice a distribuțiilor de dividende și dacă, pe de altă parte, aplicarea reținerii respective nu ar anula efectele acestora, ceea ce este de competența de apreciere a instanței de trimitere.

Cu privire la cheltuielile de judecată

48 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a patra) declară:

1) **Sub rezerva, în special, a verificării de către instanța de trimitere, în termenii explicitați la punctul 38 din prezenta hotărâre, a naturii „rambursării” „majorării impozitului cu titlu de regularizare definitivă” în discuție în acțiunile principale, efectuată de o societate italiană către o societate olandeză, în temeiul articolului 10 alineatul 3 din Convenția dintre Republica Italiană și Regatul Țărilor de Jos privind evitarea dublei impuneri în domeniul impozitelor pe venit și pe avere și pentru prevenirea evaziunii fiscale, cu protocolul adițional, încheiat la Haga la 8 mai 1990, este necesar să se considere că, în măsura în care aceasta se aplică rambursării menționate, o reținere fiscală, precum cea în discuție în acțiunile principale, nu constituie o taxă reținută la sursă pe profiturile repartizate, interzisă, în principiu, de articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre, în versiunea în vigoare la data faptelor din acțiunea principală. Cu toate acestea, în ipoteza în care instanța de trimitere ar aprecia că respectiva „rambursare” a acestei „majorări a impozitului cu titlu de regularizare definitivă” nu are o natură fiscală, o reținere fiscală precum cea în discuție în acțiunile principale ar constitui o taxă reținută la sursă pe profiturile repartizate, interzisă, în principiu, de articolul 5 alineatul (1) din respectiva Directivă 90/435.**

2) **Dacă instanța de trimitere ajunge la concluzia că reținerii fiscale în discuție în acțiunile principale constituie o taxă reținută la sursă pe profiturile repartizate, în sensul articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435, în versiunea în vigoare la data faptelor din acțiunea principală, această reținere fiscală nu ar putea fi considerată că intră în domeniul de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din aceeași Directivă 90/435, decât dacă, pe de o parte, convenția respectivă ar prevedea dispoziții care urmăresc eliminarea sau**

diminuarea dublei impozitari economice a distribuirilor de dividende ?i dac?, pe de alt? parte, aplicarea re?inerii respective nu ar anula efectele acestora, ceea ce este de competen?a de apreciere a instan?ei de trimitere.

Semn?turi

* Limba de procedur?: italiana.