

|

62001J0058

Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 25 settembre 2003. - Océ Van der Grinten NV contro Commissioners of Inland Revenue. - Domanda di pronuncia pregiudiziale: Special Commissioners of Income Tax - Regno Unito. - Direttiva 90/435/CEE - Imposta sulle società - Società madri e figlie di Stati membri diversi - Nozione di trattenuta alla fonte. - Causa C-58/01.

raccolta della giurisprudenza 2003 pagina I-09809

Massima

Parti

Motivazione della sentenza

Decisione relativa alle spese

Dispositivo

Parole chiave

1. Ravvicinamento delle legislazioni - Regime fiscale comune applicabile alle società capogruppo e controllate di Stati membri diversi - Direttiva 90/435 - Esenzione, nello Stato membro della controllata, dalla ritenuta alla fonte degli utili distribuiti alla società capogruppo - Nozione di ritenuta alla fonte - Prelievo previsto da una convenzione relativa alla doppia imposizione

(Direttiva del Consiglio 90/435, art. 5, n. 1)

2. Ravvicinamento delle legislazioni - Regime fiscale comune applicabile alle società capogruppo e controllate di Stati membri diversi - Direttiva 90/435 - Esenzione, nello Stato membro della controllata, dalla ritenuta alla fonte degli utili distribuiti alla società capogruppo - Eccezione per le disposizioni nazionali o convenzionali dirette a sopprimere o ad attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi - Prelievo previsto da una convenzione relativa alla doppia imposizione

(Direttiva del Consiglio 90/435, artt. 5, n. 1, e 7, n. 2)

3. Ravvicinamento delle legislazioni - Regime fiscale comune applicabile alle società capogruppo e controllate di Stati membri diversi - Direttiva 90/435 - Disposizioni nazionali o convenzionali dirette a sopprimere o ad attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi - Rispetto degli obblighi di motivazione e di consultazione del Parlamento e del Comitato economico e sociale

(Artt. 94 CE e 253 CE; direttiva del Consiglio 90/435, art. 7, n. 2)

Massima

§§1. *Costituisce una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da una controllata alla sua società capogruppo ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 90/435, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, che esenta tali utili da una siffatta ritenuta, un'imposizione come il prelievo previsto da una convenzione relativa alla doppia imposizione sui dividendi versati da una controllata residente alla sua società capogruppo non residente. Per contro, nella misura in cui colpisce il credito d'imposta cui tale distribuzione di dividendi dà diritto nello Stato membro della controllata, la detta imposizione non costituisce una ritenuta alla fonte vietata dall'art. 5, n. 1, della direttiva.*

(v. punti 51, 54, 56-57, 59-60, dispositivo 1)

2. *L'art. 7, n. 2, della direttiva 90/435, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, che prevede che la detta direttiva lascia impregiudicata l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali intese a sopprimere o ad attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi, in particolare delle disposizioni relative al pagamento di crediti di imposta ai beneficiari dei dividendi, dev'essere interpretato nel senso che consente un'imposizione come un prelievo del 5% sui dividendi versati da una controllata residente alla società capogruppo non residente, previsto da una convenzione relativa alla doppia imposizione anche se tale prelievo costituisce una ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 5, n. 1, della medesima direttiva, il quale esenta da tale ritenuta gli utili distribuiti da una controllata alla società capogruppo.*

(v. punto 89, dispositivo 2)

3. *La direttiva 90/435, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, indica chiaramente nella sua motivazione, conformemente all'art. 253 CE, l'obiettivo generale che essa persegue, e cioè la neutralità fiscale delle operazioni di distribuzione transfrontaliera di utili, e questa motivazione è sufficiente per coprire anche la clausola di salvezza delle disposizioni nazionali o convenzionali che mirano al medesimo fine, vale a dire l'art. 7, n. 2, della direttiva.*

D'altro canto, l'inserimento di tale disposizione nel testo della direttiva dopo la presentazione della proposta iniziale della Commissione al Parlamento e al Comitato economico e sociale, conformemente all'art. 94 CE, dev'essere considerato come un adeguamento tecnico e non costituisce una modifica sostanziale che necessita di una seconda consultazione.

(v. punti 99, 101-102)

Parti

Nel procedimento C-58/01,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 234 CE, dagli Special Commissioners of Income Tax (Regno Unito) nella causa dinanzi ad essi pendente tra

Océ van der Grinten NV

e

Commissioners of Inland Revenue,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 5, n. 1, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 6), nonché sull'interpretazione e la validità dell'art. 7, n. 2, della medesima direttiva,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta dai sigg. M. Wathelet (relatore), presidente di sezione, D.A.O. Edward, A. La Pergola, P. Jann e A. Rosas, giudici,

avvocato generale: sig. A. Tizzano

cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Océ van der Grinten NV, dai sigg. G. Aaronson, QC, e M. Barnes, QC;

- per il governo del Regno Unito, dal sig. J.E. Collins, in qualità di agente, assistito dai sigg. L. Henderson, QC, e R. Singh, barrister;

- per il governo italiano, dal sig. U. Leanza, in qualità di agente, assistito dal sig. G. De Bellis, avvocato dello Stato;

- per il Consiglio dell'Unione europea, dal sig. J. Monteiro, in qualità di agente;

- per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. R. Lyal, in qualità di agente,

vista la relazione d'udienza,

sentite le osservazioni orali della Océ van der Grinten NV, rappresentata dai sigg. G. Aaronson e M. Barnes, del governo del Regno Unito, rappresentato dalla sig.ra P. Ormond, in qualità di agente, assistita dai sigg. L. Henderson, QC, e M. Hoskins, barrister, del governo italiano, rappresentato dal sig. G. De Bellis, e della Commissione, rappresentata dal sig. R. Lyal, all'udienza del 3 ottobre 2002,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 gennaio 2003,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Motivazione della sentenza

1 Con ordinanza 6 febbraio 2001, pervenuta in cancelleria il 12 febbraio successivo, gli Special Commissioners of Income Tax (in prosieguo: i «Commissioners») hanno sottoposto alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, tre questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 5, n. 1, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 6; in prosieguo: la «direttiva»), nonché sull'interpretazione e la validità dell'art. 7, n. 2, della direttiva.

2 Tali tre questioni sono state sollevate nell'ambito di un ricorso promosso dalla Océ van der Grinten NV (in prosieguo: la «Océ NV»), società di diritto olandese con sede nei Paesi Bassi che detiene il 100% del capitale della società di diritto inglese, Océ UK Ltd, nei confronti dei

Commissioners of Inland Revenue (amministrazione fiscale britannica), in merito all'imposizione nel Regno Unito degli utili che la società ch'essa controlla le ha distribuito sotto forma di dividendi.

Quadro giuridico

Il regolamento comunitario

3 L'art. 5, n. 1, della direttiva è così formulato:

«Gli utili distribuiti da una società figlia alla sua società madre, almeno quando quest'ultima detiene una partecipazione minima del 25% nel capitale della società figlia, sono esenti dalla ritenuta alla fonte».

4 L'art. 7, n. 2, della direttiva prevede quanto segue:

«La presente direttiva lascia impregiudicata l'applicazione di disposizioni nazionali o convenzionali intese a sopprimere o ad attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi, in particolare delle disposizioni relative al pagamento di crediti di imposta ai beneficiari dei dividendi».

Il diritto nazionale

5 In applicazione delle disposizioni della parte I dell'Income and Corporation Taxes Act 1988 (legge del 1988 relativa alle imposte sul reddito e le società, in prosieguo: l'«ICTA»), è soggetta all'imposta sulle società («corporation tax») ogni società con sede nel Regno Unito o ogni società non avente ivi sede che svolge un'attività commerciale nel Regno Unito tramite una succursale o un'agenzia (artt. 8 e 11 dell'ICTA).

6 L'imposta sulle società ha come base imponibile gli utili realizzati da una società nel corso di un esercizio contabile (artt. 6, n. 1, e 8, nn. 1 e 3, dell'ICTA), la cui durata normale è di dodici mesi (art. 12 dell'ICTA).

Il pagamento anticipato dell'imposta sulle società

7 In forza del regime fiscale in vigore nel 1992 e nel 1993, ogni società con sede nel Regno Unito che procede a talune distribuzioni, come il versamento dei dividendi ai suoi azionisti, ha l'obbligo di procedere al pagamento anticipato dell'imposta sulle società («advance corporation tax», in prosieguo: l'«ACT») (art. 14 dell'ICTA), la quale è calcolata su una somma pari all'importo o al valore della distribuzione effettuata. Pertanto, se l'aliquota dell'ACT è del 25% e l'importo della distribuzione di GBP 4 000, l'ACT dovuta ammonta a GBP 1 000.

8 Il sistema veniva successivamente modificato, in quanto l'art. 31 del Finance Act 1998 sopprimeva l'ACT a partire dal 6 aprile 1999. Tuttavia tali modifiche sono prive di pertinenza per quanto riguarda la controversia di cui alla causa a qua.

9 Ogni società è obbligata a presentare una dichiarazione, in linea di principio, ogni trimestre nella quale indica l'importo di ogni distribuzione effettuata durante tale periodo e l'importo esigibile ai sensi dell'ACT. L'ACT dovuta ai sensi di una distribuzione dev'essere pagata entro quattordici giorni dalla fine del trimestre durante il quale la distribuzione è stata effettuata (allegato 13, nn. 1 e 3, dell'ICTA). L'ACT deve pertanto essere pagata molto prima dell'imposta generale sulle società sulla quale può essere imputata, e che diventa esigibile nove mesi e un giorno dopo la chiusura dell'esercizio contabile.

10 Conformemente agli artt. 239 e 240 dell'ICTA, l'ACT pagata da una società a titolo di una distribuzione effettuata nel corso di un determinato esercizio contabile deve, in linea di principio, fatto salvo il diritto di rinuncia della detta società, essere imputata o sull'importo di cui la società è debitrice ai sensi dell'imposta generale sulle società per tale esercizio, o essere trasferita sulle

società controllate della detta società, le quali la potranno imputare sull'importo di cui esse stesse sono debtrici ai sensi dell'imposta generale sulle società.

11 Una società avente sede nel Regno Unito non è assoggettata all'imposta sulle società ai sensi dei dividendi o altre distribuzioni ricevute da una società pure essa residente nel Regno Unito (art. 208 dell'ICTA). Pertanto, ogni distribuzione di dividendi soggetta all'ACT da parte di una società residente nel Regno Unito ad un'altra società residente darà luogo ad un credito d'imposta a favore della società che riceve i dividendi.

Il credito d'imposta

12 Qualora una società residente nel Regno Unito o ogni altro soggetto residente nel Regno Unito riceva, da parte di un'altra società residente nel Regno Unito, una distribuzione che sarà soggetta all'ACT, tale società o tale soggetto beneficiario della distribuzione ha diritto ad un credito d'imposta.

13 Il credito d'imposta è pari all'importo dell'ACT versata dalla società distributrice di dividendi ai sensi di tale distribuzione (articolo 231, n. 1, dell'ICTA). Pertanto, se l'aliquota dell'ACT in vigore ammonta al 25% e se l'importo dei dividendi versati è di GBP 4 000, il credito fiscale ammonta a GBP 1 000.

14 Nel caso di una società avente sede nel Regno Unito che riceve una distribuzione che dà diritto al beneficio del credito fiscale, contemplato all'art. 241 dell'ICTA, il principale vantaggio dei crediti fiscali è quello di esonerare tale società dall'obbligo di pagare ex novo l'ACT qualora essa stessa proceda alla redistribuzione di un dividendo di pari importo ai propri azionisti.

15 Secondo la normativa del Regno Unito, una società non avente sede nel Regno Unito e che non svolge nel Regno Unito attività commerciale tramite una succursale o un'agenzia non è ammessa al beneficio del credito d'imposta qualora riceva dividendi da parte di una società avente sede nel Regno Unito. Tale società può però avere diritto al credito d'imposta qualora ciò sia previsto da una convenzione sulla doppia imposizione.

16 Si deve precisare che una siffatta società non residente non è assoggettata all'imposta sulle società nel Regno Unito. Essa, in linea di principio, è assoggettata all'imposta sul reddito nel Regno Unito («income tax») per i redditi aventi la loro fonte in tale Stato membro, il che include i dividendi che le vengono versati dalle società controllate aventi sede in tale Stato. Ciò premesso, una società non residente, che percepisca da una società avente sede nel Regno Unito dividendi che non le conferiscono il diritto al credito d'imposta, non viene assoggettata all'imposta sul reddito sull'importo o sul valore della distribuzione, in applicazione dell'art. 233, n. 1, dell'ICTA.

17 In virtù del sistema fiscale in vigore nel Regno Unito nel 1992 e nel 1993, un soggetto ammesso al beneficio del credito d'imposta a titolo di distribuzione e che non sia una società avente sede nel Regno Unito (per esempio, un privato residente nel Regno Unito o un privato o una società avente sede in un paese dove la convenzione sulla doppia imposizione conclusa con il Regno Unito prevede l'ammissione al beneficio dei crediti d'imposta) può presentare domanda affinché il proprio credito d'imposta sia imputato sull'imposta sul reddito da esso dovuta nel Regno Unito e, qualora l'importo del credito ecceda quello dell'imposta, affinché sia rimborsata l'eccedenza (art. 231, n. 3, dell'ICTA).

18 In caso di rigetto della domanda, colui che l'ha presentata può proporre ricorso agli Special Commissioners o ai General Commissioners e successivamente alla High Court.

La convenzione sulla doppia imposizione

19 La presente fattispecie verte sulla convenzione conclusa nel 1980 tra il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord e il Regno dei Paesi Bassi per evitare la doppia imposizione e prevenire l'evasione fiscale con riferimento alle imposte sui redditi e alle rendite da capitale.

20 All'art. 10, n. 3, lett. c), tale convenzione prevede:

«c) (...) una società avente sede nei Paesi Bassi che riceve dividendi da una società avente sede nel Regno Unito (...) ha diritto, qualora sia il beneficiario effettivo dei dividendi, ad un credito d'imposta pari alla metà del credito d'imposta cui avrebbe diritto un soggetto residente nel Regno Unito se avesse percepito gli stessi dividendi, ed al rimborso della differenza tra il credito d'imposta e quanto dovuto a titolo d'imposta nel Regno Unito (...)».

21 Ciò sta a significare che una società capogruppo con sede nei Paesi Bassi che percepisca dividendi da una società avente sede nel Regno Unito ha diritto, qualora sia l'effettiva beneficiaria dei dividendi, ad un credito d'imposta pari alla metà del credito al quale un singolo residente nel Regno Unito avrebbe diritto se avesse percepito tali dividendi.

22 L'art. 10, n. 3, lett. a), ii), della convenzione relativa alla doppia imposizione prevede che:

«ii) Se un residente nei Paesi Bassi ha diritto ad un credito d'imposta in relazione a (...) dividendi [versati da una società residente nel Regno Unito] ai sensi della lett. c) di questo stesso numero, l'imposta può essere parimenti applicata nel Regno Unito e conformemente alle leggi del Regno Unito sul totale dell'importo o del valore di tale dividendo e dell'importo di tale credito d'imposta con un'aliquota non superiore al 5%».

23 Il giudice a quo chiarisce quanto sopra facendo il seguente esempio:

dividendo pagato da una società britannica 80

credito d'imposta a favore di un soggetto britannico 20

1/2 credito d'imposta per la società olandese 10

90

meno 5% d'imposta su (80 + 10) 4,5

totale ricevuto dalla società olandese 85,5.

24 Dall'ordinanza di rinvio risulta che, in virtù dell'art. 10, n. 3, lett. a), ii), della convenzione sulla doppia imposizione, la società capogruppo olandese ha diritto al rimborso di ogni eccedenza della metà del credito d'imposta sull'importo dell'imposta così prelevata. Nell'esempio fornito dal giudice a quo e esposto al punto precedente, l'importo rimborsabile ammonta a 5,5.

25 Si deve aggiungere, sulla base delle indicazioni fornite dall'Océ NV nelle sue osservazioni scritte, che la convenzione sulla doppia imposizione prevedeva inizialmente, sia per il Regno Unito sia per i Paesi Bassi, un'imposizione dei dividendi nello Stato del beneficiario dei dividendi e nello Stato della società distributrice. Secondo la Océ NV, tuttavia, dopo la trasposizione della direttiva nell'ordinamento giuridico dei Paesi Bassi, questi ultimi non applicano più il prelievo del 5% sui dividendi versati dalle filiali aventi sede nei Paesi Bassi alle loro società madri stabilite nel Regno Unito, in applicazione della legge 10 settembre 1992 (Staatsblad 1992, pag. 518), mentre il Regno Unito continua ad applicare detto prelievo sulla base della convenzione.

26 Ai sensi dell'art. 22, n. 2, lett. c), della convenzione relativa alla doppia imposizione:

«c) (...) I Paesi Bassi accordano una detrazione dall'imposta olandese così calcolata per le voci degli utili che, ai sensi [in particolare, dell'art. 10, n. 3,] della presente convenzione, vengono assoggettate a imposte nel Regno Unito nella misura in cui tali voci siano comprese nella base imponibile richiamata nella lett. a) del presente numero. L'ammontare di tale detrazione è pari all'imposta versata nel Regno Unito su tali voci degli utili, ma non supera l'importo della riduzione che sarebbe concessa se le voci degli utili ivi comprese fossero le sole voci esenti dall'imposta olandese ai sensi delle disposizioni fiscali olandesi volte ad evitare la doppia imposizione».

27 Di conseguenza i Paesi Bassi debbono concedere una detrazione su qualsiasi imposta olandese dovuta a titolo del dividendo da parte della società madre avente sede nei Paesi Bassi per un importo pari all'importo pagato nel regno Unito conformemente all'art. 10, n. 3, lett. a), ii), della convenzione sulla doppia imposizione.

Controversia di cui alla causa a qua e questioni pregiudiziali

28 La Océ NV è la società capogruppo della Océ UK Ltd, società costituita nel Regno Unito ed avente ivi sede.

29 Nel 1992 e nel 1993 la Océ UK Ltd versava dividendi alla sua società capogruppo per un importo complessivo di circa GBP 13 milioni e a tale titolo era tenuta a pagare l'ACT. Alla Océ NV veniva attribuito un credito d'imposta pari alla metà dell'importo del credito d'imposta di cui un soggetto residente nel Regno Unito avrebbe beneficiato (ossia circa GBP 2,174 milioni), meno la riduzione del 5% operata sull'importo cumulato del dividendo e del credito d'imposta (GBP 761 000) con la conseguenza che tale società percepiva un importo supplementare di circa GBP 1,4 milioni.

30 Ritenendo che la riduzione del 5% costituisse, in violazione dell'art. 5, n. 1, della direttiva, una ritenuta alla fonte sui dividendi pagati dalla sua società controllata, la Océ NV proponeva un ricorso avverso tale imposizione dinanzi ai Commissioners. Questi ultimi, con decisione 17 febbraio 2000, consideravano che il prelievo del 5% costituiva un'imposta secondo la normativa britannica e che si rendeva necessario un rinvio pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia delle Comunità europee. L'amministrazione finanziaria presentava però impugnazione dinanzi alla High Court of Justice (England & Wales) Chancery division (Revenue) contestando soltanto la qualifica della riduzione del 5% come imposta secondo la normativa britannica.

31 Con sentenza 2 novembre 2000 la High Court dichiarava che la qualifica del prelievo nel diritto britannico aveva scarsa rilevanza, poiché la questione se il prelievo del 5% rientrasse nell'art. 5, n. 1, era una questione di diritto comunitario. Rinviava la causa dinanzi ai Commissioners ai fini della formulazione delle questioni da sottoporre alla Corte.

32 Alla luce delle circostanze di cui sopra, gli Special Commissioners of Income Tax hanno sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, nelle circostanze esposte nell'ordinanza di rinvio, il prelievo del 5% previsto dall'art. 10, n. 3, lett. a), ii), della convenzione sulla doppia imposizione conclusa tra il Regno Unito e i Paesi Bassi nel 1980, costituisce una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti dalla controllata alla società capogruppo ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE.

2) Qualora l'imposizione del 5% costituisca una ritenuta alla fonte, se essa è fatta salva dall'art. 7, n. 2, della direttiva.

3) Qualora l'imposizione del 5% fosse fatta salva solo per effetto dell'art. 7, n. 2, della direttiva, se l'art. 7, n. 2, sia invalido per insufficienza di motivazione o per omessa consultazione del Comitato

economico e sociale e del Parlamento europeo, con la conseguenza che non può conservare al Regno Unito il diritto di applicare l'imposta del 5%».

Sulla prima questione pregiudiziale

33 *Con la sua prima questione pregiudiziale il giudice a quo vuole in sostanza sapere se un'imposta come il prelievo del 5% previsto dalla convenzione sulla doppia imposizione controverso nella causa a qua costituisca una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da una società controllata alla sua società capogruppo ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva.*

Osservazioni sottoposte alla Corte

34 *La Océ NV, i governi italiano e del Regno Unito, come pure la Commissione sono concordi nel qualificare il prelievo del 5% come una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da una società controllata alla sua società capogruppo ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva, in principio vietato da tale articolo.*

35 *La Océ NV fa riferimento al paragrafo 26 delle conclusioni nella causa C-294/99, Athinaïki Zythopoiïa (Racc. pag. I-6797), in cui l'avvocato generale Alber avrebbe considerato che nell'interpretazione ampia che la Corte esige, la nozione di ritenuta alla fonte comprende ogni regolamentazione fiscale che comporti un'imposizione delle distribuzioni di utili da parte di una società consociata con sede nel territorio nazionale alla società capogruppo con sede in un altro Stato membro. L'art. 5, n. 1, della direttiva dovrebbe pertanto essere interpretato nel senso che vieta tutte le disposizioni fiscali che collegano alla distribuzione di utili oneri particolari che non esisterebbero in mancanza di tale distribuzione di utili.*

36 *La Océ NV ricorda che il prelievo del 5% è stato operato sulla somma totale dei dividendi dichiarati dalla Océ UK Ltd e la metà dei crediti d'imposta. I dividendi dichiarati dalla Océ UK Ltd costituirebbero chiaramente utili distribuiti da una società controllata alla propria società capogruppo ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva con la conseguenza che il prelievo del 5% sarebbe, comunque, una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da una società controllata alla sua società capogruppo in quanto colpisce i dividendi.*

37 *Per la Océ NV, tuttavia, il prelievo deve altresì essere considerato una ritenuta alla fonte in quanto viene applicato alla metà del credito d'imposta. Gli argomenti che essa deduce a tal riguardo sono i seguenti.*

38 *In primo luogo, secondo la Océ NV, la nozione di «utili» non si limita ai dividendi versati in denaro e può comprendere altresì qualsiasi altra forma di reddito di un'azione. Il credito d'imposta rappresenterebbe un vantaggio apprezzabile in denaro che accompagna la distribuzione degli utili. Nel caso di una società non residente che beneficia della metà del credito d'imposta in forza di una convenzione sulla doppia imposizione, tale credito parziale d'imposta sarebbe rimborsabile in denaro, con riserva del prelievo del 5%. Il credito d'imposta dovrebbe pertanto essere considerato come facente parte degli utili distribuiti dalla società controllata. Del resto la metà del credito d'imposta sarebbe considerata come facente parte del reddito imponibile ai sensi dell'applicazione dell'imposta sul reddito olandese.*

39 Il governo del Regno Unito sostiene che nella sentenza 8 giugno 2000, causa C-375/98, *Epson Europe* (Racc. pag. I-4243), la Corte ha dato un'interpretazione lata della nozione di ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti che sarebbe stata confermata dall'avvocato generale Alber nella causa *Athinaïki Zythopoiia*, sopra citata. Pertanto, dal punto 23 della sentenza *Epson Europe* risulterebbe che costituisce un'imposta alla fonte un tributo il cui fatto generatore è il versamento dei dividendi o di qualsiasi altro rendimento dei titoli, la cui base imponibile è il rendimento dei titoli e il cui soggetto passivo è il detentore dei titoli stessi.

40 Alla luce di tale giurisprudenza il governo del Regno Unito abbandona la posizione che aveva fino ad allora sostenuto, financo nel corso dei negoziati della direttiva, secondo la quale il prelievo del 5% non costituiva una ritenuta alla fonte ai sensi della direttiva poiché, in senso letterale, esiste ritenuta alla fonte su utili distribuiti solo quando l'importo di tali utili era ridotto di quello della ritenuta. Sostiene che il fatto generatore del prelievo del 5% è il pagamento del credito d'imposta, il quale esiste solo se si ha versamento di un dividendo; che la base imponibile del prelievo è rappresentata dalla somma dell'importo o del valore del dividendo e del credito d'imposta; e che il soggetto passivo del detto prelievo è l'azionista. Ritiene, di conseguenza, allo stesso modo della *Océ NV*, che il prelievo costituisce una ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva.

41 Per quanto riguarda la Commissione, questa ricorda che la qualifica di un'imposta come ritenuta alla fonte sugli utili dipende dai suoi effetti e non dai termini utilizzati per definirla nel diritto nazionale.

42 Sostiene che il prelievo del 5% dev'essere considerato come un'imposta sugli utili distribuiti. Infatti, la società controllata residente ha realizzato utili e ha distribuito alla sua società capogruppo almeno una parte dell'importo dei suoi utili al netto d'imposta. In forza della convenzione, il Regno Unito ha rinunciato ad una parte del suo diritto d'imposizione sugli utili della società controllata, ha concesso alla società capogruppo un credito d'imposta attinente ad una parte degli utili e, in quanto non avesse altri obblighi tributari nel Regno Unito, le ha versato l'importo del credito. La Commissione ritiene che questo pagamento abbia come origine, in realtà, una frazione degli utili della società controllata che è in primo luogo prelevata sotto forma d'imposta in forza del diritto nazionale, e successivamente ceduta dall'amministrazione fiscale conformemente alla convenzione e trasferita alla società madre. Il dividendo e l'importo del credito fiscale che vi viene aggiunto rappresenterebbero così utili distribuiti e il prelievo del 5% che colpisce tale importo cumulato costituirebbe pertanto un'imposta sugli utili distribuiti.

43 Sarebbe a questo proposito significativo il fatto che l'imposta percepita nel Regno Unito comporta il diritto, in virtù dell'art. 22, n. 2, lett. c), della convenzione, ad una detrazione del medesimo importo sull'imposta dovuta dalla società capogruppo nei Paesi Bassi, nella misura in cui il dividendo e il credito d'imposta sono inclusi nella base imponibile dei Paesi Bassi.

44 Secondo la Commissione, infine, tale imposta sugli utili distribuiti dovrebbe essere considerata come una ritenuta alla fonte nel senso che essa è trattenuta prima del pagamento del saldo degli utili distribuiti alla società capogruppo. Il fatto generatore del prelievo del 5% è il versamento dei dividendi e la riscossione non interviene successivamente.

Giudizio della Corte

45 Preliminarmente occorre ricordare che la direttiva, come risulta in particolare dal terzo considerando della stessa, mira ad eliminare, instaurando un regime fiscale comune, qualsiasi penalizzazione della cooperazione tra società di Stati membri diversi rispetto alla cooperazione tra società di uno stesso Stato membro ed a facilitare così il raggruppamento di società su scala comunitaria. Al fine di evitare la doppia imposizione, l'art. 5, n. 1, della direttiva prevede l'esenzione della ritenuta alla fonte nello Stato della consociata al momento della distribuzione degli utili (sentenze 17 ottobre 1996, cause riunite C-283/94, C-291/94 e C-292/94, *Denkavit e a.*,

Racc. pag. I-5063, punto 22; *Epson Europe*, sopra citata, punto 20, e *Athinaïki Zythopoiïa*, sopra citata, punto 25).

46 Per valutare se l'imposizione sugli utili distribuiti in base alla normativa del Regno Unito controversa nella causa a qua ricada nell'art. 5, n. 1, della direttiva, occorre, da una parte, riferirsi alla lettera di tale disposizione e constatare che i termini «ritenuta alla fonte» che vi compaiono non sono limitati a taluni tipi di tributi nazionali precisi (v. citate sentenze *Epson Europe*, punto 22, e *Athinaïki Zythopoiïa*, punto 26). Dall'altra, secondo la costante giurisprudenza, la qualificazione di un'imposta, di una tassa, di un dazio o di un prelievo alla luce del diritto comunitario dev'essere compiuta dalla Corte sulla scorta delle caratteristiche oggettive dell'imposta, indipendentemente dalla qualificazione che le viene attribuita nel diritto nazionale (v. sentenze *Athinaïki Zythopoiïa*, punto 27, già citata, e giurisprudenza ivi citata).

47 La Corte ha già giudicato che costituiva una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva ogni imposta sul reddito percepito nello Stato dove i dividendi sono distribuiti e il cui fatto generatore è il versamento di dividendi o di ogni altro rendimento dei titoli, quando la base imponibile di tale imposta è il rendimento dei detti titoli e il soggetto passivo è il detentore dei medesimi titoli (v., in questo senso, citate sentenze *Epson Europe*, punto 23, e *Athinaïki Zythopoiïa*, punti 28 e 29).

48 Il prelievo di cui trattasi nella causa principale presenta la particolarità di colpire l'importo cumulato dei dividendi versati dalla società controllata avente sede nel Regno Unito alla società capogruppo avente sede nei Paesi Bassi e del credito parziale d'imposta al quale tale distribuzione dà diritto. Al fine di dare soluzione alla prima questione, si deve, come auspicato dall'avvocato generale al paragrafo 19 delle sue conclusioni, esaminare l'imposta del 5% in modo separato, a seconda che essa colpisca il dividendo in quanto tale o il credito d'imposta a cui la distribuzione del detto dividendo dà diritto, e questo anche se l'insieme delle parti che hanno presentato osservazioni alla Corte concordano nel considerare che il prelievo del 5% costituisce, nel suo insieme, una ritenuta alla fonte.

49 Per quanto riguarda la parte del prelievo del 5% che si applica al dividendo, si deve rilevare che essa colpisce direttamente i dividendi nello Stato in cui vengono distribuiti, poiché sono inclusi nella base imponibile.

50 Essa ha come fatto generatore il versamento dei detti dividendi e a tal proposito va sottolineato che è privo di importanza il fatto che il prelievo di cui trattasi nella causa a qua sia previsto solo se esiste un diritto al credito d'imposta di modo che, in assenza di un credito d'imposta concesso in forza di una convenzione sulla doppia imposizione, i dividendi sarebbero versati nella loro integralità. E' infatti pacifico che il credito d'imposta è concesso dalla convenzione in collegamento con il versamento di dividendi da parte di una società controllata con sede nel Regno Unito ad una società capogruppo avente sede nei Paesi Bassi. In mancanza di una siffatta distribuzione, non vi sarebbe evidentemente prelievo sull'importo cumulato della distribuzione e del credito d'imposta cui essa dà diritto.

51 Infine, la parte del prelievo del 5% che si applica ai dividendi è proporzionale al loro valore o al loro importo, poiché il soggetto passivo è la società capogruppo beneficiaria dei dividendi. Essa colpisce il reddito che la società capogruppo con sede nei Paesi Bassi trae dalla sua partecipazione nel capitale della sua società controllata avente sede nel Regno Unito, poiché comporta una diminuzione del valore di tale partecipazione.

52 A questo proposito, per quanto riguarda la parte del prelievo che colpisce i dividendi, è ininfluenza sulla qualifica di trattenuta alla fonte ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva il fatto che, nella causa a qua, la società capogruppo azionista riceva in fin dei conti un importo globale superiore a quello dei dividendi versatigli dalla società controllata, in quanto è pacifico che i dividendi sono compresi nella base imponibile e sono pertanto soggetti al detto prelievo, il quale

non può apparire come un mezzo per calcolare il credito d'imposta. Il fatto di ricevere, dopo che il prelievo sia stato effettuato, un importo finale superiore a quello dei dividendi consegue contemporaneamente dal livello al quale è stato fissato il prelievo e dal fatto che esso colpisce l'importo cumulato dei dividendi e del credito fiscale parziale. Sarebbe sufficiente che l'aliquota di una siffatta imposta fosse fissata a un livello più elevato perché la somma ricevuta in fine dalla società capogruppo azionista risultasse inferiore all'importo dei dividendi.

53 Orbene, sarebbe in contrasto con il principio dell'uniforme interpretazione del diritto comunitario il fatto che la nozione di ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva, le cui caratteristiche sono state menzionate nella giurisprudenza ricordata al punto 47 della presente sentenza, possa dipendere dalla percentuale alla quale è fissata l'imposta considerata.

54 Ne consegue che, nella misura in cui colpisce i dividendi distribuiti dalla società controllata residente alla sua società capogruppo non residente, il prelievo del 5% previsto dalla convenzione sulla doppia imposizione di cui trattasi nella causa a qua dev'essere considerato una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti, in linea di principio vietata dall'art. 5, n. 1, della direttiva.

55 Per quanto riguarda la parte del prelievo del 5% che si applica al credito fiscale cui la distribuzione del dividendo dà diritto, essa non presenta le caratteristiche di una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti, in linea di principio vietata dall'art. 5, n. 1, della direttiva, poiché non colpisce gli utili distribuiti dalla società controllata.

56 Infatti il credito fiscale è uno strumento fiscale diretto ad evitare, in termini economici, una doppia imposizione degli utili distribuiti sotto forma di dividendi: una prima volta a carico della società controllata e una seconda volta a carico della società capogruppo beneficiaria dei dividendi. Non costituisce pertanto un rendimento da titoli.

57 Inoltre, come sottolineato dall'avvocato generale ai paragrafi 30, 33 e 34 delle conclusioni, gli effetti del prelievo sul credito d'imposta non sono contrari al divieto di ritenuta alla fonte previsto dalla direttiva. Infatti, la riduzione parziale del credito fiscale, a titolo dell'imposta del 5% di cui esso è gravato, non incide sull'effetto neutro della distribuzione transfrontaliera dei dividendi, poiché non si applica alla distribuzione dei dividendi e non ne diminuisce il valore per la società madre alla quale sono versati.

58 Una siffatta interpretazione è del resto corroborata dal fatto che, nel sistema della convenzione sulla doppia imposizione di cui trattasi nella causa a qua, il prelievo del 5% nel Regno Unito ha come contropartita l'obbligo per il Tesoro dei Paesi Bassi di autorizzare l'imputazione sull'imposta della società capogruppo, in applicazione dell'art. 22, n. 2, lett. c), della convenzione.

59 Da ciò consegue che, nella misura in cui si applica al credito d'imposta cui dà luogo la distribuzione del dividendo da parte della società controllata alla sua società capogruppo non residente, il prelievo del 5% previsto dalla convenzione sulla doppia imposizione di cui trattasi nella causa a qua non dev'essere considerato una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti, in linea di principio vietata dall'art. 5, n. 1, della direttiva.

60 Di conseguenza la prima questione va risolta dichiarando che un'imposta quale il prelievo del 5% previsto dalla convenzione sulla doppia imposizione, oggetto del procedimento principale, costituisce, nella misura in cui colpisce i dividendi versati dalla società controllata con sede nel Regno Unito alla sua società capogruppo con sede in un altro Stato membro, una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da una società controllata alla sua società capogruppo ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva. Per contro, nella misura in cui colpisce il credito d'imposta cui tale distribuzione di dividendi dà diritto nel Regno Unito, la detta imposizione non costituisce una ritenuta alla fonte vietata dall'art. 5, n. 1, della direttiva.

Sulla seconda questione pregiudiziale

61 *Con la seconda questione il giudice a quo vuole sapere in sostanza se l'art. 7, n. 2, della direttiva dev'essere interpretato nel senso che autorizza un'imposizione come il prelievo del 5% previsto dalla convenzione sulla doppia imposizione di cui trattasi nella causa a qua anche se tale prelievo costituisce una ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 5, n. 1, della medesima direttiva.*

62 *In ragione della soluzione fornita alla prima questione, la seconda riguarda solo il prelievo del 5% nella misura in cui colpisce i dividendi.*

Osservazioni sottoposte alla Corte

63 *Secondo la Océ NV, l'art. 7, n. 2, della direttiva non può essere interpretato nel senso che autorizza una normativa nazionale o una convenzione sulla doppia imposizione nel loro complesso, in quanto genericamente intese a sopprimere o a mitigare la doppia imposizione. Pertanto, come sostenuto dall'avvocato generale Alber al paragrafo 41 delle conclusioni pronunciate nella citata causa Athinaiki Zythopoiia, unicamente le disposizioni dirette concretamente ad evitare o mitigare una doppia imposizione rientrano nel campo di applicazione dell'art. 7, n. 2, della direttiva, e non le disposizioni che costituiscono solo una parte della compensazione degli interessi degli Stati coinvolti, con riferimento all'attribuzione degli introiti fiscali in questione, senza impedire direttamente la doppia imposizione.*

64 *Di conseguenza, secondo la Océ NV, le disposizioni della convenzione di cui trattasi nella causa a qua che riguardano il versamento di un credito d'imposta parziale corrispondono alle disposizioni la cui applicazione viene fatta salva dall'art. 7, n. 2, della direttiva, ma non quelle che istituiscono una ritenuta alla fonte corrispondente al prelievo del 5%. Secondo la Océ NV, infatti, un prelievo del 5% sulla somma totale dei dividendi e del credito fiscale non costituisce una misura destinata a sopprimere o ad attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi. Avrebbe al contrario come unico effetto quello di ripartire tra il Regno Unito e i Paesi Bassi gli introiti della doppia imposizione economica dei dividendi.*

65 *La Océ NV aggiunge che l'art. 7, n. 2, della direttiva non può essere interpretato nel senso che autorizza l'applicazione delle disposizioni nazionali o convenzionali aventi più o meno ad oggetto il pagamento di crediti d'imposta.*

66 *Respinge a questo proposito l'argomento dedotto nell'ambito del procedimento di cui alla causa a qua dall'amministrazione finanziaria, secondo cui il prelievo del 5% dovrebbe essere considerato autorizzato ai sensi dell'art. 7, n. 2, della direttiva poiché è imposto in connessione con il pagamento di un credito d'imposta. Una siffatta interpretazione equivarrebbe a considerare che l'art. 7, n. 2, della direttiva prevede un'eccezione al principio di una esenzione dalla ritenuta alla fonte sancita dall'art. 5, n. 1, e non potrebbe essere accolta.*

67 *Infatti la direttiva, al quinto considerando prevede talune eccezioni all'art. 5, n. 1, ma queste sono espressamente menzionate nell'art. 5 stesso e sono introdotte con le parole «in deroga al paragrafo 1». Nulla, invece, nei considerando della direttiva, denota l'intenzione di istituire con l'art. 7, n. 2, un'eccezione al principio posto all'art. 5, n. 1, e a tal riguardo non è suggerita alcuna giustificazione.*

68 *Secondo il governo del Regno Unito, sostenuto dal governo italiano e dalla Commissione, se il prelievo del 5% costituisce una trattenuta alla fonte, esso è ciò nondimeno autorizzato ai sensi dell'art. 7, n. 2, della direttiva.*

69 *Il governo del Regno Unito sostiene, a questo proposito, che tale articolo è redatto in termini più ampi («la presente direttiva lascia impregiudicata») e sta a significare che una disposizione che*

riunisce le caratteristiche menzionate all'art. 7, n. 2, deve continuare ad essere applicata, a prescindere da tutto quanto potrebbe figurare in altro senso nella direttiva.

70 Sarebbe privo di influenza il fatto che l'art. 10, n. 3, lett. a), ii), che prevede il prelievo del 5%, non sia diretto, in quanto tale, ad attenuare la doppia imposizione. Infatti il prelievo del 5% non dovrebbe essere considerato isolatamente; esso farebbe parte integrante delle disposizioni relative al pagamento di un credito d'imposta alla Océ NV nell'ambito della convenzione sulla doppia imposizione. Nello stesso senso il governo italiano sostiene che il prelievo del 5% può far parte, nel contesto delle norme bilaterali, di un insieme di disposizioni il cui obiettivo è quello di attenuare la doppia imposizione dei dividendi.

71 Per il governo del Regno Unito l'art. 10, considerato come un tutt'uno indissociabile, sarebbe una disposizione che attiene al pagamento del credito d'imposta e mira ad attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi, rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 7, n. 2, della direttiva. La Commissione, da parte sua, considera unicamente l'art. 10, n. 3, della convenzione.

72 A sostegno della loro posizione, sostengono che occorrerebbe configurare la posizione delle società capogruppo olandesi in assenza dell'art. 10 (o del paragrafo 3 di tale articolo) della convenzione sulla doppia imposizione. In un siffatto caso non si sarebbe avuta attenuazione della doppia imposizione economica per un azionista - come la Océ NV - non avente sede nel Regno Unito. Infatti, gli utili della Océ UK Ltd sarebbero stati assoggettati pienamente all'imposta sulle società nel Regno Unito e, in occasione del versamento dei dividendi alla Océ NV, non sarebbe stata effettuata alcuna ritenuta alla fonte ma, in linea di principio, i dividendi sarebbero stati pienamente imponibili nei Paesi Bassi. Il Regno Unito (a differenza dei Paesi Bassi) ridurrebbe in modo significativo la doppia imposizione, poiché conferisce all'art. 10, n. 3, lett. c), della convenzione un diritto al pagamento di un credito d'imposta pari alla metà del credito fiscale di cui avrebbe beneficiato un soggetto residente nel Regno Unito, detratto il prelievo del 5%. Il Regno Unito sostiene pertanto che, grazie alla convenzione, la Océ NV riceve non soltanto il dividendo stesso nella sua totalità, ma anche una somma supplementare che, di fatto, sarebbe un rimborso di una frazione dell'imposta sulle società dovuto dalla società controllata nel Regno Unito.

73 Il governo del Regno Unito precisa che l'art. 7, n. 2, della direttiva non va interpretato nel senso che riserva l'applicazione di tutte le disposizioni di una convenzione sulla doppia imposizione aventi ad oggetto il pagamento del credito d'imposta. Sarebbero riguardate soltanto le disposizioni la cui conseguenza diretta è quella di evitare o di ridurre la doppia imposizione, conformemente a quanto sostenuto dall'avvocato generale Alber nei paragrafi 40 e 41 delle conclusioni da lui presentate nella citata causa Athinaïki Zythopoiia. Di conseguenza, una ritenuta alla fonte che, in altre circostanze, sarebbe vietata dall'art. 5, n. 1, della direttiva sarebbe applicabile solo se fa parte integrante di una disposizione la cui conseguenza diretta è quella di eliminare o di ridurre la doppia imposizione, quale l'art. 10 della convenzione oggetto della causa a qua.

74 Per il governo del Regno Unito, quello che in realtà la Océ NV lamenta è il fatto che l'art. 10, n. 3, della convenzione sulla doppia imposizione non attenua com'essa vorrebbe la doppia imposizione economica dei dividendi. Il governo del Regno Unito sostiene a questo proposito che l'art. 7, n. 2, della direttiva non pone alcuna condizione secondo cui la doppia imposizione dovrebbe essere ridotta di un importo minimo.

75 Aggiunge infine che, se l'interpretazione sostenuta dalla Océ NV dovesse essere accolta, e se l'art. 7, n. 2, della direttiva non potesse coprire una trattenuta alla fonte prelevata nell'ambito della concessione di un credito d'imposta, tale disposizione sarebbe privata di ogni significato e sostanza.

76 Il governo italiano aggiunge che la Océ NV non può lamentarsi del fatto che la disposizione convenzionale che gli consente di beneficiare di un credito d'imposta preveda anche una riduzione di tale credito d'imposta mediante il prelievo del 5%. Sarebbe altrimenti solo se il prelievo fosse

fissato ad un'aliquota tale da ridurre a nulla l'effetto del credito d'imposta, il che non ricorre nella specie.

77 Secondo la Commissione, l'art. 7, n. 2, della direttiva ha lo scopo di esentare dal divieto di ritenuta alla fonte un'imposta che fa parte integrante del meccanismo di concessione di un credito d'imposta diretto ad attenuare la doppia imposizione. Precisa a questo proposito che l'art. 7, n. 2, è stato inserito nella direttiva su richiesta del Regno Unito, nella fase conclusiva delle discussioni in seno al Consiglio sfociate nell'adozione della direttiva, proprio al fine di garantire che le disposizioni, come quelle di cui all'art. 10, n. 3, della convenzione sulla doppia imposizione potessero continuare ad applicarsi. La Commissione riconosce che le posizioni assunte nel corso delle discussioni in seno al Consiglio non rivestono importanza determinante ai fini dell'interpretazione delle disposizioni che ne sono seguite, ma ritiene che dovrebbero essere prese in considerazione per determinare l'intento del legislatore.

78 Il governo del Regno Unito ha affermato, nel corso dell'udienza, che la posizione che esso sostiene nella presente fattispecie corrisponde agli intenti originali del Consiglio poiché, in origine, l'art. 7, n. 2, della direttiva sarebbe stato inserito a sua richiesta.

79 La Commissione aggiunge che non si può obiettare che l'art. 7, n. 2, non faccia espressa menzione della ritenuta alla fonte. Se non dovesse rientrarvi una ritenuta alla fonte in collegamento con la concessione di un credito d'imposta, l'art. 7, n. 2, non avrebbe alcun senso, poiché null'altro potrebbe costituire oggetto della direttiva.

Giudizio della Corte

80 La direttiva, come ricordato al punto 45 della presente sentenza, mira ad eliminare, instaurando un regime comune di imposizione degli utili distribuiti, la penalizzazione delle società capogruppo e delle società controllate aventi sede in Stati membri diversi e a facilitare così il raggruppamento delle società su scala comunitaria.

81 A tal fine, da un lato, come disposto dal quarto considerando della direttiva, quando una società capogruppo, in veste di socio, riceve dalla società controllata utili distribuiti, lo Stato della società capogruppo deve o astenersi dal sottoporre tali utili ad imposizioni, o sottoporli a imposizione, autorizzando però detta società capogruppo a dedurre dalla sua imposta la frazione dell'imposta pagata dalla società controllata a fronte di detti utili.

82 Dall'altro lato, come risulta dal quinto considerando della direttiva, per garantire la neutralità fiscale è opportuno esentare dalla ritenuta alla fonte, salvo taluni casi particolari, gli utili conferiti da una società controllata alla propria società capogruppo. Viene tuttavia precisato che occorre autorizzare la Repubblica federale di Germania e la Repubblica ellenica, a motivo della peculiarità del loro sistema d'imposta sulle società, e la Repubblica portoghese, per motivi di bilancio, a continuare a percepire temporaneamente una ritenuta alla fonte.

83 Su tale base l'art. 5, n. 1, della direttiva pone il principio di un divieto di ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da una società controllata con sede in uno Stato membro alla sua società capogruppo con sede in un altro Stato membro. Le deroghe temporanee a favore dei regimi fiscali tedesco, greco e portoghese, enunciate nel quinto considerando, sono espressamente previste all'art. 5, nn. 2-4, della direttiva. Nessuna disposizione analoga istituisce deroghe espresse a favore del sistema fiscale britannico.

84 E' sempre stato sostenuto nell'ambito del presente procedimento che l'art. 7, n. 2, della direttiva è stato redatto - circostanza che non è stata oggetto di contestazione - prendendo in considerazione il sistema britannico, nel quale la distribuzione di dividendi si accompagna ad un diritto al pagamento di un credito d'imposta parziale qualora ciò sia previsto dalla convenzione sulla doppia imposizione conclusa tra lo Stato membro sede della società madre e il Regno Unito,

nella consapevolezza che l'importo cumulato del dividendo distribuito e del credito d'imposta parziale è soggetto nel Regno Unito al prelievo del 5%. Una siffatta argomentazione presuppone che il detto prelievo costituisce, almeno in parte, una trattenuta alla fonte ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva.

85 I governi italiano e del Regno Unito come pure la Commissione deducono da ciò che l'art. 7, n. 2, della direttiva autorizza gli Stati membri a derogare al divieto di principio di ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti dalla società controllata e ad assoggettare ad imposta a carico della società capogruppo la distribuzione di utili, dal momento che la distribuzione che prevede tale imposta costituisce parte integrante di un insieme di disposizioni nazionali o convenzionali miranti ad attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi (il che ricorre, in linea di principio, nel caso di una convenzione bilaterale intesa ad evitare la doppia imposizione) e relative al pagamento dei crediti d'imposta ai beneficiari di dividendi.

86 Si deve a questo proposito ricordare che le deroghe ad un principio generale devono essere interpretate restrittivamente. Per quanto riguarda, in particolare, il principio dell'esenzione di una ritenuta alla fonte previsto all'art. 5, n. 1, della direttiva, la Corte, di conseguenza, al punto 27 della citata sentenza Denkavit e a., a proposito dell'art. 3, n. 2, della direttiva, ha giudicato che tale disposizione, costituendo una deroga al detto principio, dev'essere assoggettata ad interpretazione restrittiva e che la facoltà che essa consente agli Stati membri non può ricevere un'interpretazione che vada al di là della sua stessa formulazione.

87 Si deve rilevare che, nel contesto della convenzione di cui trattasi nella causa a qua, il prelievo del 5% è stato instaurato in diretta connessione con il pagamento di un credito d'imposta, il quale è stato istituito al fine di attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi versati dalla società controllata con sede nel Regno Unito alla sua società capogruppo avente sede nei Paesi Bassi. E' giocoforza constatare che tale prelievo, il quale costituisce una ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva nella misura in cui colpisce i dividendi, non è stato, come sottolineato dal governo italiano, fissato ad un'aliquota tale che possa annullare gli effetti di tale attenuazione della doppia imposizione economica dei dividendi. Ad ogni modo, qualsiasi importo pagato nel Regno Unito a titolo di dividendi resta deducibile dall'imposta dovuta nei Paesi Bassi, in applicazione dell'art. 22, n. 2, lett. c), della convenzione di cui trattasi nella causa principale.

88 Ciò considerato, la ritenuta alla fonte di cui trattasi nella causa principale può essere considerata come rientrante in un insieme di disposizioni convenzionali relative al pagamento di crediti d'imposta ai beneficiari di dividendi e diretta per ciò stesso ad attenuare la doppia imposizione.

89 La seconda questione va quindi risolta dichiarando che l'art. 7, n. 2, della direttiva va interpretato nel senso che consente un'imposizione come un prelievo del 5% previsto dalla convenzione sulla doppia imposizione oggetto del procedimento principale, anche se tale prelievo, in quanto si applica ai dividendi versati dalla società controllata alla sua società capogruppo, costituisce una ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 5, n. 1, della medesima direttiva.

Sulla terza questione pregiudiziale

90 Con la terza questione il giudice a quo vuole sapere se l'art. 7, n. 2, della direttiva sia invalido per mancanza di motivazione o per mancata consultazione del Comitato economico e sociale e del Parlamento europeo, cosicché non produce l'effetto di mantenere a favore del Regno Unito il diritto di percepire l'imposta del 5%.

Osservazioni sottoposte alla Corte

91 La Océ NV ritiene che l'art. 7, n. 2, della direttiva debba ritenersi invalido per mancanza di motivazione e, allo stesso tempo, per mancata consultazione del Comitato economico e sociale e

del Parlamento europeo.

92 La Océ NV sostiene pertanto che l'art. 7, n. 2, della direttiva non sarebbe motivato in misura adeguata, in violazione dell'art. 253 CE. La direttiva presenterebbe un difetto di motivazione per quanto riguarda l'art. 7, n. 2, in quanto nessun considerando del preambolo farebbe riferimento ad una siffatta ipotesi di deroga, a differenza delle altre disposizioni di deroga contenute nella direttiva. Il quinto considerando farebbe menzione del principio secondo cui, per assicurare la neutralità fiscale, si devono esentare dalla ritenuta alla fonte, salvo taluni casi particolari, gli utili che una società controllata distribuisce alla sua società capogruppo. La Océ NV ritiene che qualsiasi eccezione a tale principio dovrebbe richiedere una spiegazione. Per quanto riguarda le eccezioni espresse apportate dall'art. 5, il quinto considerando prevede così l'esistenza di deroghe temporanee a favore di taluni Stati membri. Per contro, non sarebbe fornito alcun motivo per quanto riguarda l'eccezione contenuta nell'art. 7, n. 2, della direttiva, che non può pertanto essere mantenuta.

93 La Océ NV aggiunge che, nella sua versione iniziale, il testo sottoposto al Parlamento e al Comitato economico e sociale conteneva la proposta originale della Commissione (GU 1969, C 39, pag. 7) e nulla di equivalente all'attuale art. 7. Il parere del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale sarebbe stato tuttavia raccolto soltanto sulla versione iniziale e non sulla versione finale. Orbene, l'obbligo, segnatamente, di consultare il Parlamento sarebbe particolarmente importante. Risulta così dalla costante giurisprudenza che il Consiglio deve rinviare la proposta al Parlamento ogni volta che il testo definitivamente adottato, considerato nel suo insieme, differisce in maniera essenziale da quello sul quale il Parlamento è stato consultato. Nella specie, l'Océ NV ritiene che i cambiamenti intervenuti nelle due versioni sono importanti, poiché una disposizione che consente ad ogni Stato membro che ammette un sistema di crediti d'imposta di applicare, purché vi sia un credito d'imposta, una ritenuta alla fonte sulle distribuzioni transfrontaliere di utili, costituirebbe una differenziazione sostanziale rispetto al testo iniziale. I cambiamenti che hanno portato all'inserimento dell'art. 7, n. 2, avrebbero dovuto di conseguenza richiedere una seconda consultazione di tali due organi.

94 Il governo del Regno Unito, il Consiglio e la Commissione sostengono che l'art. 7, n. 2, della direttiva non è affetto da alcun vizio di forma o di procedura idoneo a inficiarne la validità.

95 Sostengono che l'esistenza di una motivazione generale della direttiva, nel suo insieme e nei suoi principali elementi, sia sufficiente. Non sarebbe necessario prevedere una motivazione specifica per ciascuno dei numeri e commi di una direttiva, in particolare quando la disposizione di cui trattasi si limita a sistemare o classificare un dettaglio in maniera conforme all'obiettivo della direttiva. Più precisamente, l'art. 7, n. 2, della direttiva costituirebbe, essenzialmente, solo un adeguamento tecnico su un punto di dettaglio conforme all'economia generale della direttiva e diretto a facilitare l'interazione tra la direttiva e talune convenzioni sulla doppia imposizione che perseguono lo stesso obiettivo.

96 Per la medesima ragione, l'inserimento dell'art. 7, n. 2, nella direttiva non rappresenterebbe una modifica sostanziale rispetto alla proposta che era stata presentata al Parlamento per il parere. La modifica di cui trattasi non incide né sul punto centrale del dispositivo istituito dalla direttiva, né sulla sostanza stessa di quest'ultima. La medesima logica si applicherebbe per quanto riguarda la consultazione del Comitato economico e sociale.

Giudizio della Corte

97 Per quanto riguarda l'asserito difetto di motivazione relativo all'art. 7, n. 2, della direttiva, va ricordato che secondo costante giurisprudenza la portata dell'obbligo di motivazione dipende dalla natura dell'atto di cui trattasi e, quando si tratta di un atto di portata generale, la motivazione può limitarsi ad indicare, da un lato, la situazione complessiva che ha condotto alla sua adozione e, dall'altro, gli obiettivi generali che esso si prefigge (v., in questo senso, sentenze 19 novembre

1998, causa C-150/94, Regno Unito/Consiglio, Racc. pag. I-7235, punto 25, e causa C-284/94, Spagna/Consiglio, Racc. pag. I-7309, punto 28, nonché 7 novembre 2000, causa C-168/98, Lussemburgo/Parlamento e Consiglio, Racc. pag. I-9131, punto 62).

98 Del resto la Corte ha ripetutamente giudicato che se l'atto contestato evidenzia nella sua essenza lo scopo perseguito dall'istituzione, sarebbe eccessivo pretendere una motivazione specifica per le diverse scelte tecniche operate (citate sentenze sopra Regno Unito/Consiglio, punto 26; Spagna/Consiglio, punto 30, e Lussemburgo/Parlamento e Consiglio, punto 62).

99 Come affermato dall'avvocato generale al paragrafo 57 delle conclusioni, la direttiva indica chiaramente nella sua motivazione l'obiettivo generale che essa persegue, e cioè la neutralità fiscale delle operazioni di distribuzione transfrontaliera di utili. Si deve constatare che questa motivazione è sufficiente per coprire anche la clausola di salvezza delle disposizioni nazionali o convenzionali che mirano al medesimo fine, vale a dire l'art. 7, n. 2, della direttiva.

100 Per quanto riguarda la mancata consultazione del Parlamento e del Comitato economico e sociale, dalla costante giurisprudenza della Corte risulta che l'obbligo di consultare il Parlamento durante il procedimento legislativo nei casi previsti dal Trattato comporta l'obbligo di una nuova consultazione ogni volta che l'atto infine adottato, considerato complessivamente, sia diverso quanto alla sua sostanza da quello sul quale il Parlamento sia stato già consultato (v., in questo senso, sentenze 10 giugno 1997, causa C-392/95, Parlamento/Consiglio, Racc. pag. I-3213, punto 15, e 11 novembre 1997, causa C-408/95, Eurotunnel e a., Racc. pag. I-6315, punto 46).

101 Si deve valutare se l'inserimento dell'art. 7, n. 2, nel testo della direttiva rappresenti una modifica sostanziale rispetto al testo sottoposto al Parlamento e al Comitato economico e sociale per consultazione.

102 Nella misura in cui l'art. 7, n. 2, della direttiva consente unicamente di preservare l'applicazione di regimi nazionali o convenzionali specifici, dal momento che sono conformi alla finalità perseguita dalla direttiva, quale definita nel terzo considerando della stessa e ricordata al punto 45 della presente sentenza, l'inserimento dell'art. 7, n. 2, nel testo della direttiva dev'essere considerato come un adeguamento tecnico e non costituisce una modifica sostanziale che necessita di una seconda consultazione del Parlamento e del Comitato economico e sociale.

103 Si deve di conseguenza risolvere la seconda questione sollevata dal giudice a quo nel senso che dall'esame della terza questione non sono emersi vizi di forma o di procedura idonei ad inficiare la validità dell'art. 7, n. 2, della direttiva.

Decisione relativa alle spese

Sulle spese

104 Le spese sostenute dai governi italiano e del Regno Unito come pure dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Dispositivo

Per questi motivi,

LA CORTE (Quinta Sezione),

pronunciandosi sulle questioni sottopostele dagli Special Commissioners of Income Tax (Regno Unito) con ordinanza 6 febbraio 2001, dichiara:

1) Un'imposizione come il prelievo del 5% previsto dalla convenzione sulla doppia imposizione, oggetto del procedimento principale, costituisce, nella misura in cui colpisce i dividendi versati dalla società controllata con sede nel Regno Unito alla sua società capogruppo con sede in un altro Stato membro, una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da una società controllata alla propria società capogruppo ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi. Per contro, nella misura in cui colpisce il credito d'imposta cui tale distribuzione di dividendi dà diritto nel Regno Unito, la detta imposizione non costituisce una ritenuta alla fonte vietata dall'art. 5, n. 1, della direttiva.

2) L'art. 7, n. 2, della direttiva 90/435/CEE va interpretato nel senso che consente un'imposizione come un prelievo del 5% previsto dalla convenzione sulla doppia imposizione oggetto del procedimento principale anche se tale prelievo, in quanto si applica ai dividendi versati dalla società controllata alla sua società capogruppo, costituisce una ritenuta alla fonte ai sensi dell'art. 5, n. 1, della medesima direttiva.

3) Dall'esame della terza questione non sono emersi vizi di forma o di procedura idonei ad inficiare la validità dell'art. 7, n. 2, della direttiva.