

Asunto C-521/07

Comisión de las Comunidades Europeas

contra

Reino de los Países Bajos

«Incumplimiento de Estado — Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo — Artículo 40 — Libre circulación de capitales — Discriminación del tratamiento de los dividendos pagados por sociedades neerlandesas — Retención en origen — Exención — Sociedades beneficiarias establecidas en los Estados miembros de la Comunidad — Sociedades beneficiarias establecidas en Islandia o en Noruega»

Sumario de la sentencia

Acuerdos internacionales — Acuerdo por el que se crea el Espacio Económico Europeo — Libre circulación de capitales — Restricciones — Legislación tributaria — Impuesto sobre sociedades — Tributación de los dividendos

(Acuerdo EEE, art. 40)

Incumple las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (EEE) el Estado miembro que no exime los dividendos pagados por sociedades residentes a sociedades establecidas en Estados del EEE de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos en las mismas condiciones que las aplicadas a los dividendos pagados a sociedades residentes o a las establecidas en otros Estados miembros de la Comunidad Europea, al exigir que, para poder acogerse a la exención, las sociedades establecidas en los dos Estados del EEE de que se trata posean, al menos, un 10 % o un 25 %, respectivamente, de las participaciones de la sociedad residente que los reparte y las sociedades que estén establecidas en el Estado miembro de que se trate o en otro Estado miembro sean titulares de, al menos, un 5 % del capital nominal desembolsado de la sociedad residente que los reparte.

En efecto, tal diferencia de trato por lo que se refiere al modo de tributación de los dividendos pagados a las sociedades beneficiarias establecidas en los dos Estados del EEE de que se trata respecto de los pagados a las sociedades beneficiarias establecidas en los Estados miembros de la Comunidad puede disuadir a las sociedades establecidas en los dos primeros Estados de realizar inversiones en el Estado miembro de que se trata. Además, hace que a una sociedad residente le resulte más difícil atraer capitales de los dos Estados del EEE de que se trata que del Estado miembro de que se trata o de otro Estado miembro de la Comunidad. Por consiguiente, constituye una restricción de la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 40 del Acuerdo EEE.

La alegación basada en la diferencia entre las situaciones en que se encuentran, por un lado, las sociedades que tienen su domicilio social en los Estados miembros de la Comunidad y, por otro lado, las sociedades establecidas en los dos Estados del EEE de que se trata, no justifica la exigencia de un nivel de participación en el capital de las sociedades residentes que reparten dividendos más elevado para las segundas a fin de que puedan gozar, como las primeras, de la exención de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos que perciben de dichas

sociedades residentes. A este respecto, si bien una diferencia en el régimen jurídico de las obligaciones de los Estados del EEE de que se trata en el ámbito tributario respecto de las de los Estados miembros puede justificar que un Estado supedite el beneficio de la exención de retención en origen del impuesto sobre los dividendos para las sociedades establecidas en los dos Estados del EEE de que se trata a la prueba de que éstas cumplen los requisitos establecidos en su legislación interna, no permite justificar que esta legislación supedite el beneficio de dicha exención a la posesión de una participación mayor en el capital de la sociedad que reparte dividendos. En efecto, tal exigencia no guarda relación con los requisitos establecidos, por otra parte, para todas las sociedades para tener derecho a la referida exención, a saber, que revistan una determinada forma social, que estén sujetas al impuesto sobre los beneficios y que sean el beneficiario final de los dividendos pagados, requisitos cuyo cumplimiento debe poder comprobar, efectivamente, la Administración tributaria nacional.

(véanse los apartados 37, 39, 47, 48, 50 y 52 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 11 de junio de 2009 (*)

«Incumplimiento de Estado – Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo – Artículo 40 – Libre circulación de capitales – Discriminación del tratamiento de los dividendos pagados por sociedades neerlandesas – Retención en origen – Exención – Sociedades beneficiarias establecidas en los Estados miembros de la Comunidad – Sociedades beneficiarias establecidas en Islandia o en Noruega»

En el asunto C-521/07,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 23 de noviembre de 2007,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. P. van Nuffel y R. Lyal, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de los Países Bajos, representado por la Sra. C.M. Wissels y el Sr. D.J.M. de Grave, en calidad de agentes,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente), K. Schiemann y L. Bay Larsen y la Sra. C. Toader, Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), al no eximir los dividendos pagados a las sociedades establecidas en Islandia o Noruega de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos en las mismas condiciones que las aplicadas a los dividendos pagados a las sociedades neerlandesas.

Marco jurídico

Acuerdo EEE y Derecho comunitario

2 A tenor del artículo 40 del Acuerdo EEE:

«En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo, quedarán prohibidas entre las Partes Contratantes las restricciones de los movimientos de capitales pertenecientes a personas residentes en los Estados miembros de las [Comunidades Europeas] o en los Estados de la [Asociación Europea de Libre Comercio (AELC)], así como las discriminaciones de trato por razón de la nacionalidad o de la residencia de las partes o del lugar donde se hayan invertido los capitales. En el Anexo XII figuran las disposiciones necesarias para la aplicación del presente artículo.»

3 El citado anexo XII, titulado «Libre circulación de capitales», hace referencia a la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, para la aplicación del artículo 67 del Tratado (DO L 178, p. 5).

4 El artículo 1, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«Los Estados miembros suprimirán las restricciones a los movimientos de capitales que tienen lugar entre las personas residentes en los Estados miembros, sin perjuicio de las disposiciones que se indican más adelante. [...]»

5 A tenor del artículo 4 de la misma Directiva:

«Las disposiciones de la presente Directiva no prejuzgarán el derecho de los Estados miembros a adoptar las medidas indispensables para impedir las infracciones a sus leyes y reglamentos, en particular, en materia fiscal [...].»

La aplicación de estas medidas y procedimientos no podrá tener por efecto la obstaculización de los movimientos de capitales efectuados de conformidad con lo dispuesto en el Derecho comunitario.»

Normativa nacional

6 El artículo 1, apartado 1, de la Ley relativa al impuesto sobre los dividendos (Wet op de dividendbelasting), de 23 de diciembre de 1965 (en lo sucesivo, «Wet DB»), establece:

«Estarán sujetos a un impuesto directo, denominado “Impuesto sobre los dividendos”, quienes perciban —directamente o mediante certificados— rendimientos procedentes de acciones, de bonos de disfrute y de préstamos, a que se refiere el artículo 10, apartado 1, letra d), de la Ley relativa al impuesto sobre sociedades de 1969 [Wet op de vennootschapsbelasting 1969; en lo sucesivo, “Wet Vpb”], de sociedades anónimas, de sociedades privadas de responsabilidad limitada, de sociedades comanditarias o de otras sociedades establecidas en los Países Bajos cuyo capital se encuentre dividido total o parcialmente en acciones.»

7 A tenor del artículo 4 de la Wet DB:

«1. Podrá no practicarse retención alguna del impuesto sobre los rendimientos procedentes de acciones, de bonos de disfrute y de préstamos, a que se refiere el artículo 10, apartado 1, letra d), de la [Wet Vpb] en el caso de que:

a. Sea de aplicación la exención de la participación establecida en el artículo 13 de la [Wet Vpb] o la compensación de participación prevista en el artículo 13aa de dicha Ley a los beneficios que obtenga quien perciba rendimientos procedentes de dichas acciones, bonos de disfrute o préstamos y si tal participación está comprendida en el patrimonio de su empresa cuya gestión se lleva a cabo en los Países Bajos.

[...]

2. No se practicará retención sobre los rendimientos procedentes de acciones, de bonos de disfrute y de préstamos, a que se refiere el artículo 10, apartado 1, letra d), de la [Wet Vpb], en el caso de que el beneficiario de los rendimientos sea una entidad establecida en otro Estado miembro de la Unión Europea y se cumplan los siguientes requisitos:

1º El beneficiario de los rendimientos y el sujeto pasivo revisten una de las formas jurídicas enumeradas en el anexo de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6), o una forma jurídica indicada por Decreto ministerial.

2º En la fecha en que se ponen a disposición los rendimientos, el beneficiario es accionista de al menos un 5 % del capital nominal desembolsado del sujeto pasivo o posee, en tal fecha, una participación en el sujeto pasivo a la que se aplicaría el artículo 13, apartados 5 o 14, de la [Wet Vpb] si estuviera establecido en los Países Bajos.

3º El beneficiario de los rendimientos y el sujeto pasivo están sujetos, en el Estado miembro de establecimiento, sin posibilidad de opción y sin quedar exentos, al impuesto que allí grave los beneficios, tal y como se establece en el artículo 2, letra c), de dicha Directiva.

4º En el Estado miembro de establecimiento, el beneficiario de los rendimientos y el sujeto pasivo no se consideran establecidos fuera de los Estados miembros de la Unión Europea en virtud de un convenio para evitar la doble imposición celebrado con un Estado tercero.

[...]»

8 A tenor del artículo 13 de la Wet Vpb:

«1. Para la determinación de los beneficios no se tendrán en cuenta las ventajas relativas a una participación ni los gastos asociados a la adquisición o a la ejecución de dicha participación (exención de la participación).

2. Existirá participación si la sociedad sujeto pasivo:

a. Es accionista, por al menos un 5 % del capital nominal desembolsado, de una sociedad cuyo capital se encuentra dividido total o parcialmente en acciones.

[...]»

9 Por lo que respecta a las sociedades establecidas en Islandia o en Noruega, no existe, en la legislación neerlandesa, ninguna disposición específica que tenga en cuenta el hecho de que pueden ampararse en el artículo 40 del Acuerdo EEE. Son los acuerdos bilaterales para evitar la doble imposición celebrados con dichos Estados parte del Acuerdo EEE los que sirven de base para no aplicar el impuesto sobre los dividendos en caso de una participación en el capital de una sociedad neerlandesa de al menos un 10 % (artículo 10 del Acuerdo relativo a los impuestos sobre los rendimientos y los capitales entre el Reino de los Países Bajos y la República de Islandia, firmado el 25 de septiembre de 1997) o de al menos un 25 % (artículo 10 del Acuerdo relativo a los impuestos sobre los rendimientos y los capitales entre el Reino de los Países Bajos y el Reino de Noruega, firmado el 12 de enero de 1990).

Procedimiento administrativo previo

10 La Comisión, al considerar que los dividendos pagados a sociedades establecidas en los Países Bajos recibían un tratamiento más favorable que los dividendos pagados a sociedades establecidas en otros Estados miembros y en Estados del Espacio Económico Europeo (en lo sucesivo, «EEE»), y que, en consecuencia, el Reino de los Países Bajos no cumplía las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE y del artículo 40 del Acuerdo EEE, instó a dicho Estado miembro, mediante un escrito de requerimiento de fecha 18 de octubre de 2005, a que explicara su posición.

11 Dado que el Reino de los Países Bajos se limitó a formular respuestas dilatorias, sin pronunciarse sobre el fondo, la Comisión emitió, el 6 de julio de 2006, un dictamen motivado reproduciendo las mismas imputaciones, en el que instaba a dicho Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para ajustarse a tal dictamen en un plazo de dos meses a partir de su recepción.

12 El mencionado Estado miembro lo contestó mediante un escrito de 7 de septiembre de 2006, donde puntualiza que la Wet DB sería adaptada, a partir del 1 de enero de 2007, por lo que respecta a los dividendos pagados a sociedades establecidas en uno de los demás Estados miembros de la Comunidad. Esta modificación, que se produjo antes de la interposición del presente recurso, llevó a la adopción del artículo 4, apartado 2, de la Wet DB tal y como se reproduce en el apartado 7 de la presente sentencia.

13 En cambio, el Reino de los Países Bajos sostenía, por lo que respecta a la supuesta infracción del artículo 40 del Acuerdo EEE, que la legislación neerlandesa de que se trata no supone un obstáculo a la libre circulación de capitales y que, aun cuando así fuera, se trataría de un obstáculo justificado.

14 Aunque admitió que la modificación del artículo 4 de la Wet DB garantizó la compatibilidad de la legislación neerlandesa con el Tratado CE, en lo referente a las sociedades implantadas en los demás Estados miembros de la Comunidad, la Comisión decidió proseguir el procedimiento por incumplimiento e interponer el presente recurso por lo que respecta a la imputación relativa al incumplimiento del artículo 40 del Acuerdo EEE.

Sobre el recurso

Alegaciones de las partes

15 La Comisión alega que el Tribunal de Justicia declaró, en la sentencia de 23 de septiembre de 2003, Ospelt y Schlössle Weissenberg (C-452/01, Rec. p. I-9743, apartados 28, 29 y 32), que el artículo 40 del Acuerdo EEE y el anexo XII de dicho Acuerdo revisten el mismo alcance jurídico que las disposiciones, sustancialmente idénticas, del artículo 56 CE. Además, señala que el Tribunal de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC) se pronunció en el mismo sentido en las sentencias de 23 de noviembre de 2004, Fokus Bank/Norway (E-1/04, EFTA Court Report, p. 22, apartado 23), y de 1 de julio de 2005, Paolo Piazza (E-10/04, EFTA Court Report, p. 100, apartado 33).

16 Considera que la legislación neerlandesa crea una discriminación entre el tratamiento fiscal de los dividendos pagados a una sociedad establecida en los Países Bajos o en otro Estado miembro de la Comunidad y el de los dividendos pagados a una sociedad establecida en Islandia o en Noruega.

17 Señala que los dividendos de una sociedad neerlandesa pagados a otra sociedad neerlandesa o a una sociedad establecida en otro Estado miembro de la Comunidad están exentos de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos en sede de la primera sociedad si la segunda posee al menos un 5 % del capital de la primera, mientras que los dividendos de una sociedad neerlandesa pagados a una sociedad establecida en Islandia o en Noruega sólo están exentos de dicha retención si la segunda sociedad posee al menos un 10 % (por lo que respecta a las sociedades islandesas) o un 25 % (por lo que respecta a las sociedades noruegas) del capital de la sociedad neerlandesa de que se trata.

18 A juicio de la Comisión, esta discriminación menoscaba el principio de libre circulación de capitales, puesto que tiene como efecto que a las sociedades establecidas en Islandia o Noruega les resulte menos ventajoso invertir en sociedades neerlandesas que a las establecidas en los Países Bajos o en otros Estados miembros de la Comunidad. Además, hace que a una sociedad neerlandesa le resulte más difícil atraer capitales de Islandia y de Noruega que de los Países Bajos o de otro Estado miembro de la Comunidad.

19 La Comisión señala que el Tribunal de Justicia ya declaró que tal discriminación era contraria al artículo 56 CE en la sentencia de 8 de noviembre de 2007, Amurta (C-379/05, Rec. p. I-9569, apartado 28), por lo que respecta a dividendos pagados a sociedades establecidas en otros Estados miembros que, en el momento correspondiente al asunto que dio lugar a dicha sentencia, no estaban exentos de la misma manera que los pagados a sociedades neerlandesas.

20 Al igual que en dicho asunto, la normativa tributaria que aquí se cuestiona sólo puede

considerarse compatible con el Derecho comunitario y, como consecuencia, con el Acuerdo EEE, si la diferencia de trato que implica afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por razones imperiosas de interés general.

21 La Comisión sostiene, y refuta el Reino de los Países Bajos, que la situación de las sociedades islandesas y noruegas es objetivamente comparable a la de las sociedades neerlandesas por lo que respecta a los riesgos de doble imposición de los beneficios de sociedades neerlandesas de las que poseen una parte del capital.

22 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las medidas dirigidas, en tal supuesto, a evitar la doble imposición deben extenderse a todas las sociedades extranjeras que pueden beneficiarse de las disposiciones en materia de libre circulación de capitales. La Comisión hace referencia, a este respecto, a la sentencia de 14 de diciembre de 2006, *Denkavit Internationaal y Denkavit France* (C-170/05, Rec. p. I-11949, apartado 37).

23 La Comisión admite que el legislador nacional puede adoptar medidas para combatir los abusos de las libertades del mercado interior, en particular, en lo referente a la libre circulación de capitales, en virtud del artículo 58 CE y, en el presente caso, en virtud del artículo 4 de la Directiva 88/361, mencionada en el anexo XII del Acuerdo EEE, artículo a tenor del cual, los Estados miembros tienen derecho «a adoptar las medidas indispensables para impedir las infracciones a sus leyes y reglamentos, en particular, en materia fiscal».

24 Sin embargo, considera que tales medidas deben ser proporcionadas respecto del objetivo que se persigue. Pues bien, el Reino de los Países Bajos no indica qué abusos han de ser combatidos mediante la negativa a eximir de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos el pago de dividendos a sociedades establecidas en Islandia o en Noruega.

25 El Reino de los Países Bajos sostiene que las obligaciones que se derivan de la libre circulación de capitales entre Estados miembros de la Comunidad no pueden extrapolarse pura y simplemente a las relaciones entre éstos y los Estados miembros de la AELC, como son la República de Islandia y el Reino de Noruega. Esto se deduce del hecho de que en estos dos últimos Estados no es aplicable la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, de determinados impuestos sobre consumos específicos y de los impuestos sobre las primas de seguros (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), en su versión modificada por la Directiva 2004/106/CE del Consejo, de 16 de noviembre de 2004 (DO L 359, p. 30) (en lo sucesivo «Directiva 77/799»).

26 El Reino de los Países Bajos considera que la lucha contra los riesgos de fraude fiscal y de abuso no constituye la única justificación de la diferencia de tratamiento entre los dividendos pagados a sociedades establecidas en Estados miembros de la Comunidad y los pagados a sociedades instaladas en Islandia o en Noruega prevista en su legislación.

27 En su opinión, según dicha legislación, además del requisito de que la participación alcance al menos un 5 % del capital, el propio beneficiario de los dividendos debe cumplir también dos requisitos para tener derecho a la exención de que se trata, requisitos que se aplican, asimismo, a situaciones de carácter puramente nacional y que no son discriminatorios: el beneficiario debe, por un lado, estar sujeto a un impuesto sobre los beneficios y, por otro, ser el beneficiario final de los dividendos.

28 Pues bien, considera que el cumplimiento de dichos requisitos puede controlarse fácilmente entre Estados miembros gracias al carácter imperativo de la Directiva 77/799, mientras que los convenios bilaterales celebrados con la República de Islandia y el Reino de Noruega, al no ser

instrumentos jurídicos comunitarios, no permiten que un Estado miembro o la Comisión exijan la ejecución de las obligaciones que se derivan de ellos ante el Tribunal de Justicia.

29 Por lo tanto, el Reino de los Países Bajos estima que la falta de un instrumento jurídico comunitario en sus relaciones con la República de Islandia y el Reino de Noruega justifica las diferencias en las condiciones de concesión de la exención de retención en origen del impuesto sobre los dividendos para las participaciones que posean sociedades establecidas en esos dos Estados.

30 Sobre este particular, la Comisión insiste, por el contrario, en el hecho de que los convenios bilaterales de que se trata son jurídicamente vinculantes para dichos Estados. Y aun cuando sea más difícil obtener el cumplimiento de las obligaciones de Derecho internacional que de hacer que se cumplan, en el marco de la Comunidad, las obligaciones que se derivan del Derecho comunitario, eso no significa que dichos convenios sean irrelevantes en el contexto de la respuesta a la pregunta de si la discriminación realizada respecto de las sociedades islandesas y noruegas es proporcionada al objetivo que se persigue, a saber, la recaudación del impuesto sobre los dividendos.

31 Además, considera que el Reino de los Países Bajos no demuestra, ni siquiera alega, que la República de Islandia o el Reino de Noruega hayan incumplido las obligaciones que se derivan de los citados convenios, ni que se hayan encontrado dificultades o retrasos injustificados en su aplicación.

Apreciación del Tribunal de Justicia

32 Una de las principales finalidades del Acuerdo EEE es la máxima realización posible de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en todo el EEE, de modo que el mercado interior realizado en el territorio de la Comunidad se extienda a los Estados de la AELC. Con tal fin, varias estipulaciones de dicho Acuerdo tienen por objeto garantizar que éste se interprete de la manera más uniforme posible en todo el EEE (véase el dictamen 1/92, de 10 de abril de 1992, Rec. p. I?2821). En este marco, corresponde al Tribunal de Justicia velar por que las disposiciones del Acuerdo EEE que sean fundamentalmente idénticas a las del Tratado se interpreten de manera uniforme dentro de los Estados miembros (sentencia Ospelt y Schlössle Weissenberg, antes citada, apartado 29).

33 De lo anterior se desprende que, si bien las restricciones a la libre circulación de capitales entre nacionales de Estados parte del Acuerdo EEE deben apreciarse a la luz del artículo 40 y del anexo XII de dicho Acuerdo, estas estipulaciones revisten el mismo alcance jurídico que las disposiciones del artículo 56 CE que son fundamentalmente idénticas (véase, en este sentido, la sentencia Ospelt y Schlössle Weissenberg, antes citada, apartado 32).

34 Por otra parte, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, respetando el Derecho comunitario, los criterios de reparto de su poder tributario con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición (véase, en este sentido, la sentencia Amurta, antes citada, apartados 16 y 17).

35 Esta competencia no les permite aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado o por disposiciones similares del Acuerdo EEE (véase, en este sentido, la sentencia Amurta, antes citada, apartado 24).

36 En el presente caso, los artículos 4 y 4a de la Wet DB, en relación con el artículo 13 de la Wet Vpb establecen una exención de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos

para las sociedades beneficiarias que tengan su domicilio social en un Estado miembro. De conformidad con el artículo 4, apartado 2, 2º, de la Wet DB, esta exención se aplica a los dividendos repartidos a sociedades que tengan su domicilio social en otro Estado miembro y sean titulares de al menos un 5 % del capital nominal desembolsado de la sociedad residente que los reparte.

37 Ahora bien, sobre la base de los acuerdos para evitar la doble imposición que el Reino de los Países Bajos ha celebrado con la República de Islandia y el Reino de Noruega, Estados del EEE, la exención de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos sólo puede aplicarse a los dividendos repartidos a las sociedades islandesas o noruegas si éstas poseen al menos un 10 % o un 25 %, respectivamente, de las participaciones de la sociedad neerlandesa que los reparte. A este respecto, es preciso señalar que dichas sociedades, contrariamente a las sociedades que tienen su domicilio social en un Estado miembro, no están protegidas, por lo tanto, frente al riesgo de doble imposición cuando poseen más de un 5 % pero menos de un 10 % o menos de un 25 %, respectivamente, de las participaciones de la sociedad neerlandesa que reparte los dividendos.

38 Esta diferencia entre las normas tributarias aplicables, por un lado, a las sociedades establecidas en Estados miembros de la Comunidad y, por otro lado, a las establecidas en los dos Estados del EEE de que se trata, que se amparan en el artículo 40 del Acuerdo EEE del mismo modo que los primeros se amparan en el artículo 56 CE, perjudica, en lo que se refiere a la tributación de los dividendos, a las sociedades islandesas que posean entre un 5 y un 10 % del capital de una sociedad neerlandesa y a las sociedades noruegas que posean entre un 5 y un 25 % de ese capital.

39 Tal diferencia de trato por lo que se refiere al modo de tributación de los dividendos pagados a las sociedades beneficiarias establecidas en Islandia y en Noruega respecto de los pagados a las sociedades beneficiarias establecidas en los Estados miembros de la Comunidad puede disuadir a las sociedades establecidas en los dos primeros Estados de realizar inversiones en los Países Bajos. Además, hace que a una sociedad neerlandesa le resulte más difícil atraer capitales de Islandia y de Noruega que de los Países Bajos o de otro Estado miembro de la Comunidad. En consecuencia, constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 40 del Acuerdo EEE.

40 No obstante, es preciso examinar si dicha restricción a la libre circulación de capitales puede estar justificada a la luz de las disposiciones del Tratado que se reproducen sustancialmente en el Acuerdo EEE.

41 El Reino de los Países Bajos considera que las sociedades beneficiarias establecidas en Islandia y en Noruega se encuentran en una de las distintas situaciones contempladas en el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), a tenor del cual, lo dispuesto en el artículo 56 CE se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia.

42 De reiterada jurisprudencia se desprende que para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato resultante afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general (véase la sentencia Amurta, antes citada, apartado 32 y jurisprudencia citada).

43 Por consiguiente, procede comprobar si, desde el punto de vista de la exención de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos, las sociedades beneficiarias establecidas

en un Estado miembro y las sociedades beneficiarias establecidas en Islandia o en Noruega se encuentran en situaciones comparables.

44 El Reino de los Países Bajos sostiene que la diferencia de situación sobre la que se basa reside en la circunstancia de que no es posible garantizar, en virtud de los convenios bilaterales celebrados con los dos Estados del EEE en cuestión, que las sociedades beneficiarias de que se trata cumplen efectivamente los requisitos establecidos para las sociedades de los Estados miembros en el artículo 4, apartado 2, de la Wet DB, a saber, por un lado, revestir una de las formas jurídicas enumeradas en el anexo de la Directiva 90/435 o una forma jurídica indicada por Decreto ministerial y, por otro lado, estar sujetas, en su Estado miembro de establecimiento, sin posibilidad de opción y sin quedar exentos, al impuesto sobre los beneficios.

45 Basa su razonamiento en lo dispuesto en la Directiva 77/799. En virtud de este texto, destinado a luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional, las autoridades competentes de los Estados miembros deben intercambiar todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta, en particular, de los impuestos sobre la renta.

46 Toda vez que esta Directiva no se aplica a la República de Islandia ni al Reino de Noruega, el Reino de los Países Bajos sostiene que ninguna norma vinculante le permite obtener la información destinada a comprobar si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 4, apartado 2, de la Wet DB.

47 Sin embargo, es preciso señalar que si bien tal diferencia en el régimen jurídico de las obligaciones de los Estados en cuestión en el ámbito tributario respecto de las de los Estados miembros puede justificar que el Reino de los Países Bajos supedite el beneficio de la exención de retención en origen del impuesto sobre los dividendos para las sociedades islandesas y noruegas a la prueba de que éstas cumplen los requisitos establecidos en la legislación neerlandesa, no permite justificar que esta legislación supedite el beneficio de dicha exención a la posesión de una participación mayor en el capital de la sociedad que reparte dividendos.

48 En efecto, esta última exigencia no guarda relación con los requisitos establecidos, por otra parte, para todas las sociedades para tener derecho a la referida exención, a saber, que revistan una determinada forma social, que estén sujetas al impuesto sobre los beneficios y que sean el beneficiario final de los dividendos pagados, requisitos cuyo cumplimiento debe poder comprobar, efectivamente, la Administración tributaria neerlandesa.

49 Desde este último punto de vista, no se desprende de ningún elemento de los autos, y el Reino de los Países Bajos no demuestra, que la posesión de una participación en el capital de una sociedad inferior al 10 % o al 25 % tenga alguna incidencia en el riesgo de que se faciliten a la Administración competente informaciones erróneas, en particular, por lo que respecta al régimen fiscal de las sociedades establecidas en los dos Estados del EEE de que se trata, y que, por consiguiente, esté justificada la exigencia de participaciones de tal importancia, mientras que esta exigencia no existe por lo que respecta a las sociedades establecidas en los Estados miembros de la Comunidad.

50 En consecuencia, no cabe acoger la alegación formulada por el Reino de los Países Bajos, basada en la diferencia entre las situaciones en que se encuentran, por un lado, las sociedades que tienen su domicilio social en los Estados miembros de la Comunidad y, por otro lado, las sociedades islandesas y noruegas, para justificar la exigencia de un nivel de participación en el capital de las sociedades neerlandesas que reparten dividendos más elevado para las segundas a fin de que puedan gozar, como las primeras, de la exención de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos que perciben de dichas sociedades neerlandesas.

51 Esta conclusión viene implícitamente confirmada por el hecho de que los convenios bilaterales celebrados por el Reino de los Países Bajos con la República de Islandia y el Reino de Noruega supeditan la exención de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos pagados a las sociedades islandesas y noruegas al único requisito de que exista una participación de un determinado nivel en el capital de la sociedad neerlandesa que los reparte, sin obligar a que cumplan también los demás requisitos establecidos en el artículo 4, apartado 2, de la Wet DB.

52 De lo anterior se desprende que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 40 del Acuerdo EEE al no eximir los dividendos pagados por sociedades neerlandesas a sociedades establecidas en Islandia o en Noruega de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos en las mismas condiciones que las aplicadas a los dividendos pagados a sociedades neerlandesas o a las establecidas en otros Estados miembros de la Comunidad.

Costas

53 En virtud del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber solicitado la Comisión que se condene en costas al Reino de los Países Bajos y haber sido desestimados los motivos formulados por éste, procede condenarlo en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) decide:

1) Declarar que el Reino de los Países Bajos ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992, al no eximir los dividendos pagados por sociedades neerlandesas a sociedades establecidas en Islandia o en Noruega de la retención en origen del impuesto sobre los dividendos en las mismas condiciones que las aplicadas a los dividendos pagados a sociedades neerlandesas o a las establecidas en otros Estados miembros de la Comunidad Europea.

2) Condenar en costas al Reino de los Países Bajos.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.