

Downloaded via the EU tax law app / web

Asuntos acumulados C-338/08 y C-339/08

P. Ferrero e C. SpA

contra

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Alba

y

General Beverage Europe BV

contra

Agenzia delle Entrate — Ufficio di Torino 1

(Peticiónes de decisión prejudicial planteadas por la Commissione tributaria regionale di Torino)

«Procedimiento prejudicial — Directiva 90/435/CEE — Concepto de “retención en origen” — Aplicación de una retención del 5 % con ocasión de la distribución de dividendos y de la “devolución del incremento de impuesto en concepto de liquidación final” de una filial italiana a su sociedad matriz establecida en los Países Bajos en aplicación de un Convenio bilateral»

Sumario de la sentencia

1. *Aproximación de las legislaciones — Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes — Directiva 90/435/CEE — Exención en el Estado miembro de la filial de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos a la sociedad matriz — Retención en origen*

(Directiva 90/435/CEE del Consejo, art. 5, ap. 1)

2. *Aproximación de las legislaciones — Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes — Directiva 90/435/CEE — Exención en el Estado miembro de la filial de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos a la sociedad matriz — Excepción relativa a las disposiciones nacionales o convencionales tendentes a suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos*

(Directiva 90/435/CEE del Consejo, arts. 5, ap. 1, y 7, ap. 2)

1. No constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, una retención fiscal aplicada a la «devolución», realizada por una sociedad distribuidora a su sociedad matriz en virtud de un Convenio para evitar la doble imposición, del «incremento de impuesto en concepto de liquidación final», dado que ese incremento de imposición es un complemento de impuesto sobre los beneficios de las sociedades soportado por la sociedad distribuidora, y por tanto la devolución del importe de ese incremento a la sociedad matriz debe considerarse como la transferencia de una parte de un ingreso fiscal, que deriva de la renuncia por el Estado de residencia de la sociedad distribuidora a la percepción definitiva de este último, con la finalidad acordada por los dos Estados parte en el Convenio antes citado de limitar la doble imposición económica de los

dividendos distribuidos a una sociedad matriz por su filial.

Esa conclusión se aplica a reserva de la comprobación por el tribunal nacional de los diferentes factores pertinentes y en especial de la circunstancia de que la Administración fiscal del Estado miembro de la sociedad distribuidora no renuncia sistemáticamente en la práctica al ingreso fiscal constituido por ese incremento de imposición en caso de distribución de dividendos por una sociedad establecida en su territorio a una sociedad establecida en otro Estado miembro, en especial en el supuesto de que las cantidades correspondientes a ese incremento se transfieran directamente por la sociedad distribuidora a la sociedad beneficiaria. Si se apreciara tal renuncia, dicha transferencia podría considerarse como una distribución de beneficios. En ese supuesto, debería considerarse por tanto que se cumple el requisito relativo a la base de la imposición necesario para la calificación una imposición como una retención en origen, conforme al cual la base de imposición debe ser el rendimiento de los títulos de la sociedad distribuidora. En la medida en que los dos otros requisitos necesarios para la calificación de una imposición como retención en origen, referidos al hecho generador de la imposición examinada y a la determinación del sujeto pasivo, respectivamente, también se cumplan respecto a la retención fiscal de la que se trata, debería concluirse que tal retención fiscal constituye una retención en origen sobre los beneficios prohibida en principio por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435.

(véanse los apartados 26, 35, 36, 38, 39 y 42 y el punto 1 del fallo)

2. Una retención en origen sobre los beneficios distribuidos por una sociedad distribuidora residente a su sociedad matriz no residente, en virtud de un Convenio para evitar la doble imposición, prohibida en principio por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, sólo podría considerarse incluida en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 2, de la misma Directiva si el citado Convenio para evitar la doble imposición estableciera disposiciones tendentes a suprimir o atenuar la doble imposición económica de las distribuciones de dividendos, por una parte, y por otra si la aplicación de esa retención fiscal no anulara los efectos de dicho Convenio, lo que corresponde apreciar al tribunal nacional.

(véanse el apartado 47 y el punto 2 del fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 24 de junio de 2010 (\*)

«Procedimiento prejudicial – Directiva 90/435/CEE – Concepto de “retención en origen” – Aplicación de una retención del 5 % con ocasión de la distribución de dividendos y de la “devolución del incremento de impuesto en concepto de liquidación final” de una filial italiana a su sociedad matriz establecida en los Países Bajos en aplicación de un Convenio bilateral»

En los asuntos acumulados C-338/08 y C-339/08,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo

234 CE, por la Commissione tributaria regionale di Torino (Italia), mediante resoluciones de 17 de septiembre y 17 de diciembre de 2007, respectivamente, recibidas en el Tribunal de Justicia el 22 de julio de 2008, en los procedimientos

**P. Ferrero e C. SpA**

contra

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

y

**General Beverage Europe BV**

contra

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

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

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de diciembre de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de P. Ferrero e C. SpA, por los Sres. M. Cerrato y G. Maisto, avvocati;
- en nombre de General Beverage Europe BV, por el Sr. G. Maisto, avvocato;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Aresu y R. Lyal, en calidad de agentes;

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 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 5, apartado 1, y 7, apartado 2, 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) (en lo sucesivo, «Directiva»), en su versión vigente al tiempo de los hechos de los asuntos principales.

2 Esas peticiones se han presentado en el marco de dos litigios, entre P. Ferrero e C. SpA

(en lo sucesivo, «Ferrero»), por una parte, y General Beverage Europe BV (en lo sucesivo, «GBE»), por otra parte, y la Administración fiscal italiana, acerca de las retenciones fiscales practicadas por ésta con ocasión de transferencias financieras consideradas como distribuciones de dividendos. El primer litigio se refiere a las retenciones fiscales practicadas con ocasión de la distribución de dividendos y de la devolución del «incremento de impuesto en concepto de liquidación final», por Ferrero a favor de su sociedad matriz neerlandesa Ferrero International BV (en lo sucesivo, «Ferrero International»). El segundo litigio se refiere a las retenciones fiscales practicadas con ocasión de la distribución de dividendos y de la devolución del «incremento de impuesto en concepto de liquidación final», a favor de GBE por su filial italiana Martini e Rossi SpA (en lo sucesivo, «Martini»).

## **Marco jurídico**

### *El Derecho de la Unión*

3 El tercer considerando de la Directiva expone:

«Considerando que las actuales disposiciones fiscales por las que se rigen las relaciones entre sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes varían sensiblemente de un Estado miembro a otro y son, por lo general, menos favorables que las que se aplican a las relaciones entre sociedades matrices y filiales de un mismo Estado miembro; que la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes queda por ello penalizada con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro; que es conveniente eliminar dicha penalización mediante el establecimiento de un régimen común, y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala comunitaria».

4 El artículo 1, apartado 1, de la Directiva delimita el ámbito de aplicación de ésta en los siguientes términos:

«Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva:

- a las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de dicho Estado y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros,
- a las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades de dicho Estado a sus sociedades [matrices] en otros Estados miembros.»

5 El artículo 3, apartado 1, de la Directiva define así los conceptos de sociedad matriz y de filial:

«A los efectos de la aplicación de la presente Directiva:

- a) la calidad de sociedad matriz se reconocerá por lo menos a toda sociedad de un Estado miembro que cumpla con las condiciones enunciadas en el artículo 2 y que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que cumpla las mismas condiciones, una participación mínima del 25 %;
- b) se entenderá por “sociedad filial” la sociedad en cuyo capital exista la participación contemplada en la letra a).»

6 El artículo 5, apartado 1, establece el principio de la prohibición de las retenciones en origen en los siguientes términos:

«Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la

retención en origen, al menos cuando la segunda tenga una participación de un 25 % como mínimo en el capital de la filial.»

7 El artículo 7, apartado 2, de la Directiva puntualiza, no obstante:

«La presente Directiva no afectará a la aplicación de las disposiciones nacionales o a las incluidas en convenios, cuyo objetivo sea suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos, en particular las disposiciones relativas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de dividendos.»

#### *El Derecho nacional*

8 El Derecho italiano vigente al tiempo de los hechos de los litigios principales preveía que una sociedad italiana que percibiera dividendos disfrutaba de un crédito fiscal igual a 9/16 de los dividendos distribuidos. Dado que el tipo del impuesto de sociedades italiano era el 36 %, la empresa beneficiaria obtenía por tanto un crédito fiscal equivalente al importe de la imposición soportada por la sociedad distribuidora.

9 El legislador italiano también había previsto en ciertas circunstancias la aplicación de un «incremento de impuesto en concepto de liquidación final» (en lo sucesivo, «incremento de imposición») del impuesto sobre la renta de las empresas distribuidoras de dividendos. El artículo 105, apartado 1, del Texto único del impuesto sobre la renta, aprobado por Decreto del Presidente de la República nº 917, de 22 de diciembre de 1986 (GURI nº 302, de 31 de diciembre de 1986), en su versión vigente al tiempo de los hechos de los litigios principales, preveía que ese incremento de imposición se aplicaba cuando el importe de los dividendos distribuidos era superior al 64 % de la renta declarada de la filial y su importe era igual a 9/16 de la diferencia.

#### *El Convenio bilateral entre la República Italiana y el Reino de los Países Bajos*

10 El Convenio entre la República Italiana y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la elusión fiscal, con un Protocolo adicional, concluido en La Haya el 8 de mayo de 1990 (en lo sucesivo, «Convenio bilateral»), establece en su artículo 10, apartado 1, el principio de que los dividendos son imponibles en el Estado de la sociedad que los percibe.

11 Como excepción a ese principio, el artículo 10, apartado 2, letra a), inciso i), del Convenio bilateral permite la imposición de los dividendos en el Estado de la sociedad que los distribuye, conforme a las siguientes condiciones:

«No obstante, esos dividendos también serán imponibles en el Estado en el que sea residente la sociedad que paga los dividendos, y según la legislación de dicho Estado, pero si la persona que percibe los dividendos es su beneficiario efectivo el impuesto exigible no podrá ser superior a:

a) i) el 5 % del importe bruto de los dividendos, si el beneficiario efectivo es una sociedad que haya poseído más del cincuenta por ciento de las acciones con derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos durante el período de 12 meses anterior a la fecha del acuerdo de distribución de los dividendos.»

12 El artículo 10, apartado 3, del Convenio bilateral prevé la posibilidad de que una sociedad neerlandesa obtenga la devolución del incremento de imposición expuesto en el apartado 9 de la presente sentencia, en los siguientes términos:

«La persona que sea residente en los Países Bajos y que perciba dividendos distribuidos por una sociedad residente en Italia tendrá derecho a la devolución del importe del [incremento de

imposición] relativo a esos dividendos, adeudado en su caso por dicha sociedad, a reserva de la deducción del impuesto previsto en el apartado 2. Esa devolución deberá solicitarse en los plazos previstos por la legislación italiana, a través de la misma sociedad, que en ese caso actuará en su nombre y por cuenta del referido residente en los Países Bajos.

Esta disposición se aplicará a los dividendos cuya distribución se haya acordado a partir de la fecha de entrada en vigor del presente Convenio.

La sociedad distribuidora podrá pagar el importe antes mencionado a un residente en los Países Bajos al mismo tiempo que pague los dividendos que corresponden a dicho residente, y deducir idéntico importe del impuesto debido por ella en la primera declaración de rendimientos posterior a dicho pago. [...]»

13 El artículo 10, apartado 5, letras a) y b), del Convenio bilateral precisa:

«a) El término “dividendos” empleado en el presente artículo designa los rendimientos procedentes de acciones [...]

b) También se consideran como dividendos pagados por una sociedad que sea residente en Italia las cantidades brutas devueltas en concepto del [incremento de imposición], previstas en el apartado 3, que correspondan a los dividendos pagados por dicha sociedad.»

14 El artículo 24, apartado 3, del Convenio bilateral prevé, por otra parte:

«3. Además, los Países Bajos concederán una deducción del impuesto neerlandés así calculado por los elementos del rendimiento imponible en Italia en virtud de los artículos 10, apartado 2, [...] del presente Convenio, siempre que esos elementos se incluyan en la base prevista en el apartado 1. El importe de esa deducción será igual al impuesto pagado en Italia por esos elementos del rendimiento, pero no será superior al importe de la reducción que se concedería si los elementos del rendimiento así incluidos en la base imponible fueran los únicos elementos del rendimiento exentos del impuesto neerlandés en virtud de las disposiciones de la legislación neerlandesa tendentes a evitar la doble imposición.»

### **Los litigios principales y las cuestiones prejudiciales**

15 Ferrero y Martini, cuyo capital pertenece en su totalidad a sus sociedades matrices respectivas, Ferrero International y GBE, distribuyeron dividendos a estas últimas, la primera durante el año 1997, y la segunda durante el año 1998, y les «devolvieron» el incremento de imposición en virtud del artículo 10, apartado 3, del Convenio bilateral.

16 La Administración fiscal italiana aplicó a esas cuatro transferencias una retención del 5 % en virtud del artículo 10, apartado 2, letra a), inciso i), del Convenio bilateral. Ferrero International y GBE solicitaron seguidamente la devolución de las retenciones así practicadas. A raíz de las resoluciones denegatorias de la citada Administración fiscal, las demandantes en los litigios principales interpusieron recurso ante la Commissione tributaria regionale di Cuneo y la Commissione tributaria regionale di Torino, respectivamente. La Corte suprema di cassazione, que conoció finalmente de los dos litigios principales, consideró que dicha retención sobre los dividendos era compatible con la Directiva, por una parte, y por otra, en sentido contrario, que no lo era la aplicación de esa retención a la devolución del incremento de imposición. Ese tribunal devolvió seguidamente ambos asuntos a la Commissione tributaria regionale di Torino.

17 En ese contexto, la Commissione tributaria regionale di Torino decidió suspender el procedimiento en el asunto C-338/08 y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones

prejudiciales:

«1) La retención aplicable sobre el [incremento de imposición], ¿constituye una retención en origen sobre los beneficios prohibida por el artículo 5 de la Directiva [...] (en el caso del que se trata, la filial había optado por el régimen del Convenio)?

2) Con carácter subsidiario, en caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿es aplicable la cláusula de salvaguardia prevista en el artículo 7, apartado 2, de la Directiva?»

18 La Commissione tributaria regionale di Torino también decidió suspender el procedimiento en el asunto C-339/08 y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) La retención aplicable sobre el [incremento de imposición], ¿constituye una retención en origen sobre los beneficios prohibida por el artículo 5 de la Directiva [...]?

2) ¿Es aplicable la cláusula de salvaguardia prevista en el artículo 7, apartado 2, de la Directiva [...]; en particular, debe interpretarse el artículo 7, apartado 2, de la Directiva en el sentido de que un Estado miembro puede abstenerse de aplicar la exención prevista en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva, en el supuesto de que el Estado de residencia de la sociedad matriz conceda a esta última un crédito fiscal en virtud de un Convenio bilateral?»

19 Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 16 de septiembre de 2008, se acumularon los asuntos C-338/08 y C-339/08 a los efectos de la fase escrita y oral y de la sentencia.

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

20 Con carácter previo es preciso observar que resulta de forma expresa de la formulación de las cuestiones prejudiciales que éstas sólo se refieren a la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la retención del 5 % aplicada por la Administración fiscal italiana, en virtud del Convenio bilateral, a la devolución del incremento de imposición realizada por sociedades italianas a favor de sus sociedades matrices neerlandesas.

21 Por tanto, las cuestiones no tienen por objeto la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la retención fiscal aplicada a los dividendos pagados por sociedades italianas a sus sociedades matrices neerlandesas, ni *a fortiori* la compatibilidad con ese Derecho del régimen fiscal aplicado a esos dividendos, previsto por el Derecho nacional del que se trata en los litigios principales.

#### *Sobre la primera cuestión*

22 Mediante su primera cuestión el tribunal remitente pide en sustancia al Tribunal de Justicia que precise si la retención del 5 %, aplicada por la Administración fiscal italiana, en virtud del artículo 10, apartado 2, letra a), inciso i), del Convenio bilateral, a la devolución del incremento de imposición realizada por sociedades italianas a favor de sus sociedades matrices neerlandesas, en virtud del artículo 10, apartado 3, del mismo Convenio, constituye una retención en origen prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

23 Con carácter preliminar, procede recordar que la Directiva, según se desprende, en particular, de su tercer considerando, tiene por objeto eliminar, mediante el establecimiento de un régimen común de tributación, toda penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro y facilitar de este modo los grupos de sociedades a escala comunitaria. A fin de evitar la doble imposición el artículo 5, apartado 1, de la Directiva prevé la exención de la retención en

origen en el Estado de la filial cuando la misma distribuye beneficios a su sociedad matriz, si ésta tiene una participación de un 25 % como mínimo en el capital de la filial (véase en ese sentido la sentencia de 25 de septiembre de 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Rec. p. I-9809, apartado 45 y la jurisprudencia citada).

24 No se discute en los litigios principales que las sociedades neerlandesas de que se trata, a saber, Ferrero International y GBE, tienen la condición de sociedades matrices, en el sentido del artículo 3, apartado 1, de la Directiva, de Ferrero y de Martini, respectivamente.

25 Por otra parte, los términos «retención en origen» que figuran en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva no se limitan a determinados tipos concretos de tributos nacionales (véase la sentencia Océ van der Grinten, antes citada, apartado 46). Además, la calificación a la luz del Derecho comunitario de un impuesto, tasa, derecho o exacción corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del tributo, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional (véase la sentencia Océ van der Grinten, antes citada, apartado 46).

26 En ese aspecto, resulta de una reiterada jurisprudencia que constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, todo tributo sobre las rentas percibido en el Estado en que se reparten los dividendos y cuyo hecho imponible es el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento de los títulos, cuando la base imponible de dicho tributo es el rendimiento de éstos y el sujeto pasivo es el titular de los mismos títulos (véanse en especial las sentencias Océ van der Grinten, antes citada, apartado 47, y de 26 de junio de 2008, Burda, C-284/06, Rec. p. I-4571, apartado 52).

27 Para comprobar si concurre el segundo requisito enunciado por la jurisprudencia, relativo a la base de la imposición de que se trata, hay que preguntarse si la base imponible en los asuntos principales, es decir, la devolución del incremento de imposición que ha dado lugar a la aplicación de un tipo del 5 %, puede considerarse como una distribución de beneficios. Al respecto, el hecho de que el Convenio bilateral califique expresamente en su artículo 10, apartado 5, la devolución del incremento de imposición como «dividendos» no puede tener incidencia decisiva en la calificación que procede atribuirle según el Derecho de la Unión.

28 En cambio, esa cuestión lleva a preguntarse previamente sobre la calificación del propio incremento de imposición.

29 Sobre ello debe observarse que de los documentos que obran en autos, y en particular de las respuestas de la República Italiana a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia, parece resultar que el incremento de imposición fue establecido por el legislador italiano para evitar que la sociedad beneficiaria de una distribución de dividendos obtuviera en el momento de realizarse ésta un crédito fiscal por un impuesto que la sociedad distribuidora no hubiera pagado, cualquiera que fuera la razón de ello.

30 Ese mecanismo se manifiesta así pues en la imposición de beneficios de la sociedad distribuidora que no han sido previamente gravados, o que lo fueron en grado reducido, a cargo de la misma sociedad distribuidora.

31 A reserva de la comprobación de esos diversos elementos por el juez nacional, el incremento de imposición constituye por tanto un impuesto complementario a cargo de la sociedad distribuidora, destinado a evitar que, con ocasión de la distribución de dividendos a favor de una sociedad italiana, ésta pueda beneficiarse de un crédito fiscal por impuestos que la sociedad distribuidora no haya pagado.

32 Debe observarse que ese impuesto se aplica indistintamente, ya se distribuyan los beneficios a sociedades residentes o a sociedades no residentes, como una sociedad neerlandesa, que no disfrutan del crédito fiscal establecido por la legislación italiana.

33 En ese sentido, puede señalarse que el Tribunal de Justicia ha estimado que un sistema en virtud del cual la imposición de los beneficios distribuidos por una filial residente de un Estado miembro a su sociedad matriz se somete a un mismo mecanismo fiscal corrector, destinado a evitar que se conceda un crédito fiscal por un impuesto no pagado, ya resida la sociedad matriz en el mismo Estado miembro o en otro Estado miembro, en tanto que, a diferencia de una sociedad matriz residente, una sociedad matriz no residente no recibe un crédito fiscal del Estado miembro de residencia de su filial, no es contrario a la libertad de establecimiento (véase en ese sentido la sentencia Burda, antes citada, apartado 96).

34 Además, el incremento de imposición mismo no puede considerarse como una retención en origen prohibida por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva ya que el sujeto pasivo no es el poseedor de los títulos sino la sociedad distribuidora (véase en ese sentido la sentencia Burda, antes citada, apartados 55 y 56).

35 Por tanto, a reserva de la comprobación que debe realizar al respecto el tribunal remitente, hay que partir de la premisa de que el incremento de imposición es un complemento de impuesto sobre los beneficios de las sociedades, soportado por la sociedad distribuidora, al que no se opone la Directiva.

36 De ello resulta que la «devolución» del «importe» de ese incremento a la que tienen derecho las sociedades neerlandesas en virtud del artículo 10, apartado 3, del Convenio bilateral debe considerarse como la transferencia de una parte de un ingreso fiscal, que deriva de la renuncia por el Estado italiano a la percepción definitiva de este último, con la finalidad acordada por los dos Estados parte en el Convenio de limitar la doble imposición económica de los dividendos distribuidos a una sociedad neerlandesa por su filial italiana.

37 El artículo 10, apartado 3, del Convenio bilateral, que prevé que, cuando esa transferencia financiera se realice directamente por la sociedad distribuidora, ésta podrá a continuación deducir ese importe del impuesto debido a la Administración fiscal italiana refuerza también esa calificación. En efecto, la imputación por la sociedad distribuidora de la cantidad transferida a su sociedad matriz en el impuesto debido a la Hacienda italiana, habida cuenta del propio régimen del incremento de imposición, sólo puede explicarse por el carácter fiscal de éste y también por tanto del derecho a la devolución que le concede el Convenio bilateral.

38 No obstante, incumbe al juez remitente apreciar esos diferentes elementos y verificar en particular si la Administración fiscal italiana no renuncia sistemáticamente en la práctica al ingreso fiscal constituido por el incremento de imposición en caso de distribución de dividendos por una sociedad italiana a una sociedad neerlandesa, en especial en el supuesto de que el incremento de imposición no sea percibido por esa Administración sino que las cantidades correspondientes a ese incremento se transfieran directamente por la sociedad italiana a la sociedad neerlandesa. Si se apreciara tal renuncia, dicha transferencia, cuando se realice, podría considerarse en efecto como una distribución de beneficios.

39 En ese supuesto, debería considerarse por tanto que se cumple el requisito relativo a la base de la imposición mencionada en el apartado 26 de la presente sentencia, y examinado en relación con la calificación de una retención en origen sobre los beneficios distribuidos en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva. En la medida en que los dos otros requisitos necesarios para la calificación de una imposición como retención en origen, recordados

igualmente en dicho apartado, referidos al hecho generador de la imposición examinada y a la determinación del sujeto pasivo, respectivamente, también se cumplan respecto a una retención fiscal como la que es objeto de los litigios principales, debería concluirse que tal retención fiscal constituye una retención en origen sobre los beneficios en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

40 Con esas diferentes reservas, procede considerar que la devolución del incremento de imposición controvertida en los litigios principales corresponde a una transferencia de un ingreso fiscal de la Administración italiana a una sociedad neerlandesa, y que por consiguiente no puede considerarse constitutiva de un rendimiento de títulos (véase por analogía la sentencia *Océ van der Grinten*, antes citada, apartado 56).

41 En tal caso, la base de una retención fiscal como la controvertida en los litigios principales no consiste en el rendimiento de los títulos, y esa apreciación basta para considerar que, en cuanto esa retención se aplica a la devolución del incremento de imposición, la misma no constituye por tanto una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, prohibida en principio por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva.

42 Habida cuenta de lo antes expuesto, procede responder a la primera cuestión que, a reserva en especial de la comprobación por el tribunal remitente, en los términos expuestos en el apartado 38 de la presente sentencia, de la naturaleza de la «devolución» del «incremento de impuesto en concepto de liquidación final» realizada por una sociedad italiana a favor de una sociedad neerlandesa, en virtud del artículo 10, apartado 3, del Convenio entre la República Italiana y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la elusión fiscal, con un Protocolo adicional, concluido en La Haya el 8 de mayo de 1990, debe considerarse que una retención fiscal como la controvertida en los litigios principales, en cuanto se aplica a dicha devolución, no constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, prohibida en principio por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435. No obstante, en el supuesto de que el tribunal remitente estimara que dicha «devolución» del referido incremento de imposición no es de naturaleza fiscal, una retención fiscal como la controvertida en los litigios principales constituiría una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, prohibida en principio por el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435.

#### *Sobre la segunda cuestión*

43 Mediante su segunda cuestión el tribunal remitente pide al Tribunal de Justicia que precise si, en el supuesto de que una retención fiscal como la controvertida en los litigios principales constituya una retención en origen sobre los beneficios distribuidos en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, dicha retención podría no obstante incluirse en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 2, de la misma Directiva.

44 En el supuesto de que la comprobación por el tribunal remitente de la naturaleza de la devolución del incremento de imposición, en particular según los términos expuestos en el apartado 38 de la presente sentencia, le llevara a estimar que la retención fiscal controvertida en los litigios principales constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435, es preciso determinar si esa retención entraría en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 2, de la misma Directiva.

45 Al respecto, debe recordarse ante todo que el artículo 7, apartado 2, de la misma Directiva debe ser objeto de interpretación estricta, en cuanto constituye una excepción al principio general de prohibición de la retención en origen sobre los beneficios distribuidos, enunciado en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435 (véase la sentencia *Océ van der Grinten*, antes citada,

apartado 86).

46 A continuación, hay que observar que, aun si el Convenio bilateral, como resulta de su título, persigue el objetivo de evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, la retención fiscal controvertida en los litigios principales sólo podría considerarse incluida en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 2, de la Directiva 90/435 si el Convenio bilateral estableciera disposiciones tendentes a suprimir o atenuar la doble imposición económica de los dividendos, por una parte, y por otra si la aplicación de esa retención no pudiera anular los efectos de ese Convenio (véase en especial, respecto a ese último requisito, la sentencia *Océ van der Grinten*, antes citada, apartado 87), lo que correspondería apreciar al tribunal remitente.

47 Siendo así, procede responder a la segunda cuestión planteada que si el tribunal remitente llegara a estimar que la retención fiscal controvertida en los litigios principales constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva, esa retención fiscal sólo podría considerarse incluida en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 2, de la Directiva si el Convenio citado estableciera disposiciones tendentes a suprimir o atenuar la doble imposición económica de las distribuciones de dividendos, por una parte, y por otra si la aplicación de esa retención no anulara los efectos de dicho Convenio, lo que correspondería apreciar al tribunal remitente.

## **Costas**

48 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

1) **A reserva en especial de la comprobación por el tribunal remitente, en los términos expuestos en el apartado 38 de la presente sentencia, de la naturaleza de la «devolución» del «incremento de impuesto en concepto de liquidación final» realizada por una sociedad italiana a favor de una sociedad neerlandesa, en virtud del artículo 10, apartado 3, del Convenio entre la República Italiana y el Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir la elusión fiscal, con un Protocolo adicional, concluido en La Haya el 8 de mayo de 1990, debe considerarse que una retención fiscal como la controvertida en los litigios principales, en cuanto se aplica a dicha devolución, no constituye una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, prohibida en principio por el artículo 5, apartado 1, 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, en su versión vigente al tiempo de los hechos de los asuntos principales. Sin embargo, en el supuesto de que el tribunal remitente estimara que dicha «devolución» del «incremento de impuesto en concepto de liquidación final» no es de naturaleza fiscal, una retención fiscal como la controvertida en los litigios principales constituiría una retención en origen sobre los beneficios distribuidos, prohibida en principio por el artículo 5, apartado 1, de la citada Directiva 90/435/CEE.**

2) **Si el tribunal remitente llegara a considerar la retención fiscal controvertida en los litigios principales como una retención en origen sobre los beneficios distribuidos en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435, en su versión vigente al tiempo de los hechos de los asuntos principales, dicha retención fiscal sólo podría considerarse incluida en el ámbito de aplicación del artículo 7, apartado 2, de la misma Directiva 90/435 si el Convenio citado estableciera disposiciones tendentes a suprimir o atenuar la doble**

**imposición económica de las distribuciones de dividendos, por una parte, y por otra si la aplicación de esa retención no anulara los efectos de dicho Convenio, lo que correspondería apreciar al tribunal remitente.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: italiano.