

Downloaded via the EU tax law app / web

Cause riunite C?338/08 e C?339/08

P. Ferrero e C. SpA

contro

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba

e

General Beverage Europe BV

contro

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1

(domande di pronuncia pregiudiziale proposte dalla Commissione tributaria regionale di Torino)

«Rinvio pregiudiziale — Direttiva 90/435/CEE — Nozione di “ritenuta alla fonte” — Applicazione di un prelievo del 5% in occasione del versamento di dividendi e del “rimborso della maggiorazione dell'imposta a titolo di conguaglio” da parte di una controllata italiana alla sua società controllante con sede nei Paesi Bassi, in applicazione di una convenzione bilaterale»

Massime della sentenza

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 — Ritenuta alla fonte*

(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*

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

1. Non costituisce ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti, vietata, in linea di principio, dall'art. 5, n. 1, della direttiva 90/435; concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, una ritenuta fiscale applicata al «rimborso» – effettuato da una società distributrice alla sua controllante in base ad una convenzione bilaterale diretta ad evitare le doppie imposizioni – di una «maggiorazione dell'imposta a titolo di conguaglio» poiché la maggiorazione di conguaglio è un complemento di imposta sugli utili delle società posto a carico della società distributrice e, pertanto, il rimborso alla società controllante dell'importo di tale maggiorazione deve essere considerato come il trasferimento di una parte di un'entrata tributaria che risulta dalla rinuncia, da parte dello Stato di residenza della società distributrice, alla sua riscossione definitiva allo scopo, convenuto dai due Stati parti della convenzione menzionata, di limitare la doppia imposizione economica dei dividendi versati ad una società dalla sua controllata.

Tale conclusione si applica con riserva della verifica, da parte del giudice nazionale, dei diversi elementi pertinenti e, in particolare, della circostanza che l'amministrazione fiscale dello Stato membro della società distributrice non rinunci sistematicamente, in pratica, alla parte di gettito fiscale costituita da tale maggiorazione di imposta in caso di versamento di dividendi da una società avente sede nel suo territorio ad una società avente sede nel territorio di un altro Stato membro, segnatamente nell'ipotesi in cui le somme corrispondenti a tale maggiorazione siano trasferite direttamente dalla società distributrice alla società beneficiaria. Se una rinuncia di questo tipo dovesse essere constatata, detto trasferimento potrebbe essere considerato una distribuzione di utili. In tale ipotesi, si dovrebbe perciò considerare che sia soddisfatta la condizione attinente alla base imponibile, necessaria per la qualificazione di una tassazione come ritenuta alla fonte, ossia che la base imponibile deve essere costituita dal rendimento dei titoli dalla società distributrice. Laddove siano soddisfatte, con riferimento alla ritenuta fiscale di cui trattasi, anche le altre due condizioni necessarie per qualificare come ritenuta alla fonte una tassazione, attinenti, rispettivamente, al fatto generatore dell'imposta e alla determinazione del soggetto passivo, tale ritenuta fiscale costituirebbe allora una ritenuta alla fonte sugli utili vietata, in linea di principio, dall'art. 5, n. 1, della direttiva 90/435.

(v. punti 26, 35-36, 38-39, 42, dispositivo 1)

2. Una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti da una società distributrice residente alla sua controllante non residente, in base ad una convenzione bilaterale diretta ad evitare le doppie imposizioni, in linea di principio vietata dall'art. 5, n. 1, della direttiva 90/435, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, potrebbe essere considerata rientrante nell'ambito di applicazione dell'art. 7, n. 2, della stessa direttiva solo se, da un lato, detta convenzione diretta ad evitare le doppie imposizioni prevedesse disposizioni dirette ad eliminare o ad attenuare la doppia imposizione economica del versamento di dividendi e, d'altro lato, l'applicazione della ritenuta fiscale di cui trattasi non ne annullasse gli effetti, circostanza che compete al giudice nazionale valutare.

(v. punto 47, dispositivo 2)

24 giugno 2010 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 90/435/CEE – Nozione di “ritenuta alla fonte” – Applicazione di un prelievo del 5% in occasione del versamento di dividendi e del “rimborso della maggiorazione dell’imposta a titolo di conguaglio” da parte di una controllata italiana alla sua società controllante con sede nei Paesi Bassi, in applicazione di una convenzione bilaterale»

Nei procedimenti riuniti C?338/08 e C?339/08,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell’art. 234 CE, dalla Commissione tributaria regionale di Torino con ordinanze 17 settembre e 17 dicembre 2007, rispettivamente, pervenute in cancelleria il 22 luglio 2008, nei procedimenti

P. Ferrero e C. SpA

contro

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

e

General Beverage Europe BV

contro

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

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. J.?C. Bonichot (relatore), presidente di sezione, dalla sig.ra C. Toader, dai sigg. K. Schiemann, P. K?ris e L. Bay Larsen, giudici,

avvocato generale: sig. P. Cruz Villalón

cancelliere: sig.ra L. Hewlett, amministratore principale

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 17 dicembre 2009,

considerate le osservazioni presentate:

- per la P. Ferrero e C. SpA, dagli avv.ti M. Cerrato e G. Maisto;
- per la General Beverage Europe BV, dall’avv. G. Maisto;
- per il governo italiano, dalla sig.ra G. Palmieri, in qualità di agente, assistita dal sig. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- per la Commissione europea, dai sigg. A. Aresu e R. Lyal, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione degli artt. 5, n. 1, e 7, n. 2, 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), nella versione vigente all'epoca dei fatti delle cause principali (in prosieguo: la «direttiva»).

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di due controversie che oppongono, da un lato, la P. Ferrero e C. SpA (in prosieguo: la «Ferrero») e, dall'altro, la General Beverage Europe BV (in prosieguo: la «GBE») all'amministrazione fiscale italiana in ordine a ritenute effettuate da quest'ultima al momento dei trasferimenti finanziari considerati come versamento di dividendi. La prima controversia verte su ritenute fiscali effettuate al momento del versamento di dividendi e del rimborso della «maggiorazione dell'imposta a titolo di conguaglio» da parte della Ferrero alla sua società controllante olandese Ferrero International BV (in prosieguo: la «Ferrero International»). La seconda verte su ritenute fiscali effettuate al momento del versamento di dividendi e del rimborso della «maggiorazione dell'imposta a titolo di conguaglio» alla GBE da parte della sua società controllata italiana Martini & Rossi SpA (in prosieguo: la «Martini»).

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 Il terzo 'considerando' della direttiva enuncia quanto segue:

«considerando che le attuali disposizioni fiscali che disciplinano le relazioni tra società madri e società figlie di Stati membri diversi variano sensibilmente da uno Stato membro all'altro e sono, in generale, meno favorevoli di quelle applicabili alle relazioni tra società madri e società figlie di uno stesso Stato membro; che la cooperazione tra società di Stati membri diversi viene perciò penalizzata rispetto alla cooperazione tra società di uno stesso Stato membro; che occorre eliminare questa penalizzazione instaurando un regime comune e facilitare in tal modo il raggruppamento di società a livello comunitario».

4 L'art. 1, n. 1, della direttiva circoscrive nei termini seguenti il suo ambito di applicazione:

«Ogni Stato membro applica la presente direttiva:

- alla distribuzione degli utili percepita da società di questo Stato membro e provenienti dalle loro filiali di altri Stati membri;
- alla distribuzione degli utili effettuata da società di questo Stato a società di altri Stati membri di cui esse sono filiali».

5 L'art. 3, n. 1, della direttiva definisce nei seguenti termini le nozioni di società madre e di società figlia:

«Ai fini dell'applicazione della presente direttiva:

- a) la qualità di società madre è riconosciuta almeno ad ogni società di uno Stato membro che soddisfi alle condizioni di cui all'articolo 2 e che detenga nel capitale di una società di un altro Stato membro che soddisfi alle medesime condizioni una partecipazione minima del 25%;

b) si intende per “società figlia” la società nel cui capitale è detenuta la partecipazione indicata alla lettera a)».

6 L’art. 5, n. 1, della direttiva sancisce nei termini seguenti il principio del divieto delle ritenute alla fonte:

«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».

7 L’art. 7, n. 2, della direttiva precisa tuttavia 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

8 Il diritto italiano vigente all’epoca dei fatti di cui alle cause principali prevedeva che una società italiana che percepiva dividendi beneficiasse di un credito di imposta pari a nove sedicesimi dei dividendi distribuiti. Essendo l’aliquota d’imposta sulle società italiane del 36%, l’impresa beneficiaria otteneva quindi un credito d’imposta equivalente all’importo del prelievo subito dalla società distributrice.

9 Il legislatore italiano aveva anche previsto, in determinate circostanze, l’applicazione di una «maggiorazione dell’imposta a titolo di conguaglio» (in prosieguo: la «maggiorazione di conguaglio») dell’imposta sul reddito delle imprese distributrici di dividendi. L’art. 105, n. 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (GURI n. 302 del 31 dicembre 1986), nella sua versione in vigore all’epoca dei fatti di cui alle cause principali, prevedeva che tale maggiorazione d’imposta si applicasse unicamente quando l’importo dei dividendi distribuito era superiore al 64% del reddito dichiarato dalla società controllata e il suo importo era pari ai nove sedicesimi della differenza.

La convenzione bilaterale tra la Repubblica italiana e il Regno dei Paesi Bassi

10 La convenzione tra la Repubblica italiana e il Regno dei Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, fatta a L’Aia l’8 maggio 1990 (in prosieguo: la «convenzione bilaterale»), al suo art. 10, n. 1, prevede il principio secondo cui i dividendi sono imponibili nello Stato della società che li riceve.

11 In deroga a tale principio, l’art. 10, n. 2, lett. a), sub i), della convenzione bilaterale autorizza l’imposizione dei dividendi nello Stato della società distributrice alle seguenti condizioni:

«Tuttavia, tali dividendi sono imponibili anche nello Stato di cui la società che paga i dividendi è residente, ed in conformità della legislazione di detto Stato, ma, se la persona che riceve i dividendi ne è l’effettivo beneficiario, l’imposta così applicata non può eccedere:

a) i) il 5 per cento dell’ammontare lordo dei dividendi se il beneficiario effettivo è una società che ha detenuto oltre il 50 per cento delle azioni con diritto di voto della società che paga i dividendi durante un periodo di 12 mesi precedenti la data della delibera di distribuzione dei dividendi».

12 L'art. 10, n. 3, della convenzione bilaterale prevede la possibilità per una società olandese di ottenere il rimborso della maggiorazione di conguaglio ricordata al punto 9 della presente sentenza nei seguenti termini:

«Una persona residente dei Paesi Bassi che riceve dividendi distribuiti da una società residente dell'Italia ha diritto al rimborso dell'ammontare corrispondente alla "maggiorazione di conguaglio" afferente tali dividendi, se dovuta da detta società, previa deduzione dell'imposta prevista al paragrafo 2. Il rimborso deve essere richiesto, nei termini stabiliti dalla legislazione italiana, per il tramite della stessa società che in questo caso agisce a suo nome e per conto di detto residente dei Paesi Bassi.

La presente disposizione si applica ai dividendi la cui distribuzione è stata deliberata a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente Convenzione.

La società distributrice può pagare l'ammontare suddetto a un residente dei Paesi Bassi al momento del pagamento dei dividendi a lui spettanti e detrarre, nella prima dichiarazione dei redditi successiva a detto pagamento, lo stesso ammontare dall'imposta da essa dovuta. (...)».

13 L'art. 10, n. 5, lett. a) e b), della convenzione bilaterale precisa quanto segue:

«a) Ai fini del presente articolo il termine "dividendi" designa i redditi derivanti da azioni (...)

b) Sono altresì considerati come dividendi pagati da una società residente dell'Italia gli importi lordi rimborsati a titolo della "maggiorazione di conguaglio" di cui al paragrafo 3 ed afferenti i dividendi pagati da detta società».

14 Del resto, l'art. 24, n. 3, della convenzione bilaterale così prevede:

«Inoltre, i Paesi Bassi accorderanno una deduzione dall'imposta olandese così calcolata sugli elementi di reddito imponibili in Italia ai sensi degli articoli 10, paragrafo 2, (...) della presente Convenzione, nella misura in cui tali elementi siano compresi nella base prevista al paragrafo 1. L'ammontare di questa deduzione è pari all'imposta pagata in Italia su questi elementi di reddito, ma non eccede l'ammontare della riduzione che verrebbe accordata se gli elementi di reddito compresi nella base imponibile fossero i soli elementi di reddito esenti dall'imposta olandese in virtù delle disposizioni della legislazione olandese intesa ad evitare le doppie imposizioni».

Cause principali e questioni pregiudiziali

15 La Ferrero e la Martini, società il cui capitale è detenuto al 100% dalla rispettiva società controllante, cioè dalla Ferrero International e dalla GBE, hanno versato dividendi a tali società, la prima nel 1997, la seconda nel 1998, e hanno proceduto al «rimborso» della maggiorazione di conguaglio ai sensi dell'art. 10, n. 3, della convenzione bilaterale.

16 L'amministrazione fiscale italiana ha applicato a questi quattro trasferimenti una ritenuta del 5% ai sensi dell'art. 10, n. 2, lett. a), sub i), della convenzione bilaterale. La Ferrero International e la GBE hanno chiesto, ciascuna, il rimborso delle ritenute così operate. A seguito del silenzio rifiuto opposto da detta amministrazione fiscale, le ricorrenti nelle cause principali hanno adito, rispettivamente, la Commissione tributaria regionale di Cuneo e la Commissione tributaria regionale di Torino. Investita infine delle due controversie, la Corte di cassazione, da un lato, ha affermato che una simile ritenuta sui dividendi era compatibile con la direttiva e, dall'altro, che non lo era invece l'applicazione di una ritenuta siffatta al rimborso della maggiorazione di conguaglio. Tale organo giurisdizionale ha rinviato quindi le due cause di cui trattasi dinanzi alla Commissione tributaria regionale di Torino.

17 In tale contesto, la Commissione tributaria regionale di Torino ha deciso, nella causa C?338/08, di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la ritenuta applicabile sulla maggiorazione di conguaglio costituisca una ritenuta alla fonte sugli utili vietata dall'art. 5, n. 1, della direttiva (...) (nel caso di specie la società figlia aveva optato per il regime convenzionale).

2) Subordinatamente, nel caso di risposta affermativa al primo quesito, se trova applicazione la clausola di salvaguardia di cui all'art. 7, punto 2, della citata direttiva».

18 La Commissione tributaria regionale di Torino ha del pari deciso, nella causa C?339/08, di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la ritenuta applicata sulla maggiorazione di conguaglio costituisca una ritenuta alla fonte sugli utili vietata dall'art. 5 della direttiva (...).

2) Se trova applicazione la clausola di salvaguardia di cui all'art. 7, n. 2, della (...) direttiva; in particolare se l'art. 7, n. 2, della direttiva (...) debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro può astenersi dall'applicare l'esenzione di cui all'art. 5, n. 1, della direttiva nel caso in cui lo Stato di residenza della società madre accordi a quest'ultima un credito d'imposta in virtù di una convenzione bilaterale».

19 Con ordinanza del presidente della Corte 16 settembre 2008 le cause C?338/08 e C?339/08 sono state riunite ai fini della fase orale del procedimento e della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

20 A titolo preliminare, va constatato che risulta esplicitamente dalla formulazione delle questioni pregiudiziali che esse vertono unicamente sulla compatibilità con il diritto dell'Unione della ritenuta del 5% applicata dall'amministrazione fiscale italiana, in forza della convenzione bilaterale, al rimborso della maggiorazione di conguaglio effettuato dalle società italiane alle società controllanti (cosiddette «società madri») olandesi.

21 Le questioni non riguardano dunque la compatibilità con il diritto dell'Unione della ritenuta fiscale applicata ai dividendi versati dalle società italiane alle loro società controllanti olandesi, né, a fortiori, la compatibilità con tale diritto del regime fiscale applicato a detti dividendi previsto dalla normativa nazionale di cui trattasi nelle cause principali.

Sulla prima questione

22 Con la prima questione il giudice a quo chiede in sostanza alla Corte di precisare se

costituisca una ritenuta alla fonte vietata dall'art. 5, n. 1, della direttiva la ritenuta del 5% applicata dall'amministrazione fiscale italiana, ai sensi dell'art. 10, n. 2, lett. a), sub i), della convenzione bilaterale, al rimborso della maggiorazione di conguaglio effettuato dalle società italiane nei confronti delle loro società madri olandesi, in forza dell'art. 10, n. 3, di tale convenzione.

23 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 e a facilitare così il raggruppamento di società su scala comunitaria. Pertanto, al fine di evitare la doppia imposizione, l'art. 5, n. 1, della direttiva prevede l'esenzione dalla ritenuta alla fonte nello Stato della controllata al momento della distribuzione degli utili alla sua società controllante, quando quest'ultima detiene una partecipazione minima del 25% nel capitale della società controllata (v., in tal senso, sentenza 25 settembre 2003, causa C?58/01, *Océ van der Grinten*, Racc. pag. I?9809, punto 45 e giurisprudenza ivi citata).

24 Nelle cause principali è pacifico che le società olandesi di cui trattasi, ossia la Ferrero International e la GBE, hanno la qualità di «società madri», ai sensi dell'art. 3, n. 1, della direttiva, della Ferrero e della Martini, rispettivamente.

25 Peraltro, i termini «ritenuta alla fonte», che compaiono nell'art. 5, n. 1, della direttiva, non sono limitati a taluni tipi di tributi nazionali precisi (v. sentenza *Océ van der Grinten*, cit., punto 46). Inoltre, 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. sentenza *Océ van der Grinten*, cit., punto 46).

26 In proposito, da costante giurisprudenza risulta che costituisce ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti, ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva, ogni imposta sui redditi percepiti nello Stato in cui i dividendi sono distribuiti, 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 particolare, sentenze *Océ van der Grinten*, cit., punto 47, e 26 giugno 2008, causa C?284/06, *Burda*, Racc. pag. I?4571, punto 52).

27 Per verificare se la seconda condizione posta dalla giurisprudenza, ossia quella relativa alla base imponibile di cui trattasi, sia soddisfatta, occorre chiedersi se la base imponibile nelle cause principali, ossia il rimborso della maggiorazione di conguaglio che ha dato luogo all'applicazione del tasso del 5%, possa essere considerata una distribuzione di utili. A tal proposito, la circostanza che la convenzione bilaterale qualifichi espressamente, al suo art. 10, n. 5, come «dividendi» il rimborso della maggiorazione di conguaglio non può avere influenza determinante per la qualificazione da attribuirgli nel diritto dell'Unione.

28 Tale questione porta invece ad interrogarsi preliminarmente sulla qualificazione della maggiorazione di conguaglio stessa.

29 In proposito, si deve constatare che dagli atti del fascicolo, in particolare dalle risposte fornite dalla Repubblica italiana ai quesiti sottoposti dalla Corte, sembra evincersi che la maggiorazione di conguaglio è stata istituita dal legislatore italiano per evitare che la società beneficiaria di una distribuzione di dividendi ottenga, al momento del versamento dei dividendi, un credito di imposta per un'imposta che, per qualunque ragione, non sia stata pagata dalla società distributrice.

30 Tale meccanismo si tradurrebbe quindi nella tassazione degli utili della società distributrice che non sono stati in precedenza tassati, o che lo siano stati solo in misura ridotta, in capo alla

società distributrice.

31 Con riserva di verifica da parte del giudice nazionale riguardo a tali diversi elementi, la maggiorazione di conguaglio costituirebbe quindi un'imposta complementare posta a carico della società distributrice, destinata ad evitare che, all'atto della distribuzione di dividendi ad una società italiana, quest'ultima possa godere di un credito di imposta per imposte che la società distributrice non abbia pagato.

32 Va constatato che tale imposta trova applicazione indifferentemente, a prescindere dal fatto che i dividendi siano versati a società residenti o a società non residenti, come una società olandese, che non godono del credito di imposta istituito dalla normativa italiana.

33 In proposito, si può rilevare che la Corte ha giudicato che un regime in forza del quale la tassazione degli utili distribuiti da una società controllata residente in uno Stato membro alla sua società madre è assoggettata al medesimo meccanismo fiscale correttore, destinato ad evitare che sia concesso un credito di imposta per un'imposta non pagata, indipendentemente dal fatto che la società controllante risieda nello stesso o in un altro Stato membro, laddove invece, contrariamente ad una società controllante residente, a una società controllante non residente non viene riconosciuto un credito di imposta da parte dello Stato membro di residenza della sua società controllata, non è contrario alla libertà di stabilimento (v. sentenza Burda, cit., punto 96).

34 Inoltre, la maggiorazione di conguaglio stessa non può essere considerata una ritenuta alla fonte vietata dall'art. 5, n. 1, della direttiva, poiché il suo soggetto passivo non è il titolare dei titoli, bensì la società distributrice (v., in tal senso, sentenza Burda, cit., punti 55 e 56).

35 Si deve pertanto – fatte salve le verifiche che il giudice del rinvio deve effettuare al riguardo – muovere dalla premessa che la maggiorazione di conguaglio sia un complemento di imposta sugli utili delle società posto a carico della società distributrice, al quale la direttiva non si oppone.

36 Ne consegue che il «rimborso» dell'«importo» di tale maggiorazione al quale hanno diritto le società olandesi in forza dell'art. 10, n. 3, della convenzione bilaterale deve essere considerato come il trasferimento di una parte di un'entrata tributaria che risulta dalla rinuncia, da parte dello Stato italiano, alla sua riscossione definitiva allo scopo, convenuto dai due Stati parti della convenzione, di limitare la doppia imposizione economica dei dividendi versati ad una società olandese dalla sua controllata italiana.

37 Tale qualificazione è corroborata anche dall'art. 10, n. 3, della convenzione bilaterale, il quale prevede che, qualora detto trasferimento finanziario sia realizzato direttamente dalla società distributrice, quest'ultima possa detrarre successivamente tale importo dall'imposta dovuta all'amministrazione fiscale italiana. Infatti, l'imputazione, da parte della società distributrice, della somma trasferita alla sua società controllante sull'imposta dovuta al fisco italiano, tenuto conto del regime stesso della maggiorazione di conguaglio, può spiegarsi solo con il carattere fiscale di quest'ultima e quindi del diritto al rimborso che è ad essa collegato dalla convenzione bilaterale.

38 È compito tuttavia del giudice del rinvio valutare i diversi elementi e verificare, in particolare, se l'amministrazione fiscale italiana non rinunci sistematicamente, in pratica, alla parte di gettito fiscale costituita da una maggiorazione di conguaglio in caso di versamento di dividendi da una società italiana ad una società olandese, segnatamente nell'ipotesi in cui la maggiorazione di conguaglio non sia riscossa da detta amministrazione, ma le somme corrispondenti a tale maggiorazione siano trasferite direttamente dalla società italiana alla società olandese. Se una rinuncia di questo tipo dovesse essere constatata, detto trasferimento, allorché realizzato, potrebbe essere infatti considerato una distribuzione di utili.

39 In tale ipotesi, si dovrebbe perciò considerare che sia soddisfatta la condizione attinente alla base imponibile, menzionata al punto 26 della presente sentenza ed esaminata a proposito della qualificazione di una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva. Laddove siano soddisfatte, con riferimento ad una ritenuta fiscale come quella di cui trattasi nelle cause principali, anche le altre due condizioni – anch'esse ricordate a tale punto – necessarie per qualificare come ritenuta alla fonte una tassazione, attinenti, rispettivamente, al fatto generatore dell'imposta esaminata e alla determinazione del soggetto passivo, si dovrebbe concludere che una ritenuta fiscale del genere costituisce una ritenuta alla fonte sugli utili ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva.

40 Con tali diverse riserve, si deve considerare che il rimborso della maggiorazione di conguaglio di cui trattasi nelle cause principali corrisponde al trasferimento di una parte di gettito fiscale dall'amministrazione italiana ad una società olandese e che esso non può di conseguenza essere considerato costitutivo di un rendimento da titoli (v., per analogia, sentenza *Océ van der Grinten*, cit., punto 56).

41 In tal caso, la base imponibile di una ritenuta fiscale, come quella di cui trattasi nelle cause principali, non è costituita dal rendimento dei titoli e tale rilievo è sufficiente per considerare che, in quanto si applica al rimborso della maggiorazione di conguaglio, tale ritenuta non costituisce quindi una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti vietata, in linea di principio, dall'art. 5, n. 1, della direttiva.

42 Alla luce di quanto precede, la prima questione posta va risolta dichiarando che, con riserva, in particolare, della verifica, ad opera del giudice del rinvio – nei termini esplicitamente indicati al punto 38 della presente sentenza – circa la natura del «rimborso» della «maggiorazione dell'imposta a titolo di conguaglio» di cui trattasi nelle cause principali, effettuato da una società italiana nei confronti di una società olandese, in forza dell'art. 10, n. 3, della convenzione bilaterale, si deve considerare che, nei limiti in cui si applica a detto rimborso, una ritenuta fiscale come quella di cui trattasi nelle cause principali non costituisce una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti, vietata in linea di principio dall'art. 5, n. 1, della direttiva. Tuttavia, qualora il giudice del rinvio dovesse ritenere che tale «rimborso» della maggiorazione di conguaglio non abbia natura fiscale, una ritenuta fiscale come quella controversa nelle cause principali costituirebbe una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti vietata, in linea di principio, dall'art. 5, n. 1, della direttiva.

Sulla seconda questione

43 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede alla Corte di precisare se, nell'ipotesi in cui una ritenuta fiscale come quella di cui trattasi nelle cause principali costituisca una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva, essa possa comunque rientrare nell'ambito di applicazione dell'art. 7, n. 2, della medesima direttiva.

44 Per l'ipotesi in cui la verifica ad opera del giudice del rinvio, segnatamente nei termini esplicitamente indicati al punto 38 della presente sentenza, circa la natura del rimborso della maggiorazione di conguaglio conduca detto giudice a ritenere che la ritenuta fiscale controversa nelle cause principali costituisca una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva, occorre determinare se essa rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 7, n. 2, di tale direttiva.

45 Si deve a questo proposito ricordare anzitutto che, costituendo una deroga al principio generale di divieto di ritenute alla fonte sugli utili distribuiti dettato all'art. 5, n. 1, della direttiva, l'art. 7, n. 2, della medesima direttiva va interpretato restrittivamente (v. sentenza Océ van der Grinten, cit., punto 86).

46 Va poi constatato che, pur se la convenzione bilaterale persegue lo scopo, come risulta dal titolo stesso, di evitare le doppie imposizioni in materia di imposta sul reddito e sul patrimonio, la ritenuta fiscale di cui trattasi nelle cause principali potrebbe essere considerata rientrante nell'ambito di applicazione dell'art. 7, n. 2, della direttiva solo qualora, da un lato, la convenzione bilaterale prevedesse disposizioni dirette ad eliminare o ad attenuare la doppia imposizione economica dei dividendi e, d'altro lato, l'applicazione di tale ritenuta non potesse annullarne gli effetti (v. in particolare, riguardo a quest'ultima condizione, sentenza Océ van der Grinten, cit., punto 87), circostanza che competerebbe al giudice del rinvio valutare.

47 La seconda questione va pertanto risolta dichiarando che, qualora il giudice del rinvio dovesse concludere che la ritenuta fiscale di cui trattasi nelle cause principali è una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva, tale ritenuta potrebbe essere considerata rientrante nell'ambito di applicazione dell'art. 7, n. 2, della direttiva solo se, da un lato, detta convenzione prevedesse disposizioni dirette ad eliminare o ad attenuare la doppia imposizione del versamento di dividendi e, d'altro lato, l'applicazione di tale ritenuta non ne annullasse gli effetti, circostanza che competerebbe al giudice del rinvio valutare.

Sulle spese

48 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

1) **Con riserva, in particolare, della verifica, ad opera del giudice del rinvio – nei termini esplicitamente indicati al punto 38 della presente sentenza – circa la natura del «rimborso» della «maggiorazione dell'imposta a titolo di conguaglio» di cui trattasi nelle cause principali, effettuato da una società italiana nei confronti di una società olandese, in forza dell'art. 10, n. 3, della convenzione tra la Repubblica italiana e il Regno dei Paesi Bassi per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, fatta a L'Aia l'8 maggio 1990, si deve considerare che, nei limiti in cui si applica a detto rimborso, una ritenuta fiscale come quella di cui trattasi nelle cause principali non costituisce una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti, vietata in linea di principio dall'art. 5, n. 1, della direttiva del Consiglio 3 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi, nella versione vigente all'epoca dei fatti delle cause principali. Tuttavia, qualora il giudice del rinvio dovesse ritenere che tale «rimborso» della «maggiorazione dell'imposta a titolo di conguaglio» di cui trattasi non abbia natura fiscale, una ritenuta fiscale come quella controversa nelle cause principali costituirebbe una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti vietata, in linea di principio, dall'art. 5, n. 1, della stessa direttiva.**

2) **Qualora il giudice del rinvio dovesse concludere che la ritenuta fiscale di cui trattasi nelle cause principali è una ritenuta alla fonte sugli utili distribuiti ai sensi dell'art. 5, n. 1, della direttiva 90/435, nella versione vigente all'epoca dei fatti delle cause principali, tale ritenuta fiscale potrebbe essere considerata rientrante nell'ambito di applicazione dell'art. 7, n. 2, della direttiva 90/435 solo se, da un lato, detta convenzione prevedesse disposizioni**

dirette ad eliminare o ad attenuare la doppia imposizione del versamento di dividendi e, d'altro lato, l'applicazione di tale ritenuta non ne annullasse gli effetti, circostanza che competerebbe al giudice del rinvio valutare.

Firme

* Lingua processuale: l'italiano.