HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a patra)

24 iunie 2010 *

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

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

**P. Ferrero e C. SpA**

împotriva

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

și

**General Beverage Europe BV**

împotriva

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

* Limba de procedură: italiana.

CURTEA (Camera a patra),

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

avocat general: domnul P. Cruz Villalón,
grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

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

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru P. Ferrero e C. SpA, de M. Cerrato și G. Maisto, avvocati;

— pentru General Beverage Europe BV, de G. Maisto, avvocato;

— pentru guvernul italian, de doamna G. Palmieri, în calitate de agent, asistată de domnul P. Gentili, avvocato dello Stato;

— pentru Comisia Europeană, de domnii A. Aresu și R. Lyal, în calitate de agenți,

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

pronunță prezenta

**Hotărâre**

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

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între P. Ferrero e C. SpA (denumită în continuare „Ferrero") și General Beverage Europe BV (denumită în continuare „GBE"), pe de o parte, și administrația fiscală italiană, pe de altă parte, cu privire la reținerile fiscale operate de aceasta cu ocazia unor transferuri financiare considerate distribuiri de dividende. Primul litigiu privește rețineri fiscale operate cu ocazia distribuirii de dividende și a rambursării „majorării impozitului cu titlu de regularizare definitivă" de către Ferrero către societatea-mamă olandeză a acesteia, Ferrero International BV (denumită în continuare „Ferrero International"). Al doilea litigiu privește rețineri fiscale operate cu ocazia distribuirii de dividende și a rambursării „majorării impozitului cu titlu de regularizare definitivă" în favoarea GBE de către filiala sa italiană Martini e Rossi SpA (denumită în continuare „Martini").

## Cadrul juridic

*Dreptul Uniunii*

3 Al treilea considerent al directivei prevede:

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

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

„Fiecare stat membru aplică prezenta directivă:

— repartizării profiturilor primite de societățile din statul respectiv, provenite de la filialele lor din alte state membre;

— repartizării profiturilor de către societățile din statul respectiv către societăți din alte state membre, ale căror filiale sunt."

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

„În sensul prezentei directive,

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

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

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

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

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

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

*Dreptul național*

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

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

*Convenția bilaterală dintre Republica Italiană și Regatul Țărilor de Jos*

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

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

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

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

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

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

Această dispoziție se aplică dividendelor a căror distribuire a fost decisă începând de la data intrării în vigoare a prezentei convenții.

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

13 Articolul 10 alineatul 5 literele a) şi b) din convenţia bilaterală precizează:

„a) noţiunea «dividende», utilizată în prezentul articol, desemnează veniturile care provin din acţiuni […]

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

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

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

**Acțiunile principale și întrebările preliminare**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Cu privire la întrebările preliminare**

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

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

*Cu privire la prima întrebare*

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

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

24 În acţiunile principale nu este contestat faptul că societăţile olandeze în cauză, şi anume Ferrero International şi GBE, au calitatea de societăţi-mamă, în sensul articolului 3 alineatul (1) din directivă, ale Ferrero şi, respectiv, Martini.

25 Pe de altă parte, noţiunea „taxă reţinută la sursă", prevăzută la articolul 5 alineatul (1) din directivă, nu este limitată la anumite tipuri de impozitări naţionale determinate (a se vedea Hotărârea Océ van der Grinten, citată anterior, punctul 46). În plus, calificarea unui impozit, a unei taxe, a unei contribuţii sau a unei prelevări în raport cu dreptul comunitar revine Curţii în funcţie de caracteristicile obiective ale impozitării, independent de calificarea care îi este dată în dreptul naţional (a se vedea Hotărârea Océ van der Grinten, citată anterior, punctul 46).

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

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

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

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

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

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

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

33 Poate fi arătat că, în această privință, Curtea a apreciat că un sistem în temeiul căruia impozitarea profiturilor repartizate de o filială rezidentă a unui stat membru către societatea-mamă a acesteia este supusă aceluiași mecanism fiscal corector, destinat să evite acordarea unui credit fiscal pentru un impozit neplătit, indiferent dacă societatea-mamă este rezidentă în același stat membru sau într-un alt stat membru, în condițiile în care, spre deosebire de o societate-mamă rezidentă, unei societăți-mamă nerezidente nu i se acordă un credit fiscal de către statul membru în care este rezidentă filiala sa, nu este contrar libertății de stabilire (a se vedea în acest sens Hotărârea Burda, citată anterior, punctul 96).

34 În plus, majorarea impozitării nu poate fi considerată ea însăși ca o taxă reținută la sursă, interzisă de articolul 5 alineatul (1) din directivă, de vreme ce persoana impozabilă nu este deținătorul titlurilor, ci societatea distribuitoare (a se vedea în acest sens Hotărârea Burda, citată anterior, punctele 55 și 56).

35 Prin urmare, sub rezerva verificărilor care trebuie efectuate cu privire la acest aspect de către instanța de trimitere, este necesar să se pornească de la premisa potrivit căreia majorarea impozitării este un impozit suplimentar pe profiturile societăților, suportat de societatea distribuitoare, la care directiva nu se opune.

36 De aici rezultă că „rambursarea" „cuantumului" acestei majorări, la care au dreptul societățile olandeze în temeiul articolului 10 alineatul 3 din convenția bilaterală, trebuie considerată ca fiind transferul unei părți a unui venit fiscal ce rezultă din renunțarea de către statul italian la perceperea definitivă a acestuia în scopul, agreat de cele două state părți la convenție, de a limita dubla impozitare economică a dividendelor distribuite unei societăți olandeze de filiala sa italiană.

37 Articolul 10 alineatul 3 din convenția bilaterală, care prevede că, atunci când acest transfer financiar este realizat în mod direct de societatea distribuitoare, aceasta poate deduce ulterior respectivul cuantum din impozitul datorat administrației fiscale italiene, întărește de asemenea această calificare. Astfel, deducerea de către societatea distribuitoare a sumei transferate societății-mamă a acesteia din impozitul datorat fiscului italian nu poate fi explicată, ținând seama chiar de însuși regimul majorării impozitării, decât prin caracterul fiscal al acesteia și, așadar, al dreptului la rambursare căruia îi dă naștere în temeiul convenției bilaterale.

38 Cu toate acestea, obligația de a aprecia aceste diferite elemente și de a verifica în special dacă, în practică, administrația fiscală italiană nu renunță în mod sistematic la venitul fiscal constituit din majorarea impozitării în cazul distribuirii de dividende de către o societate italiană unei societăți olandeze, în special în ipoteza în care majorarea impozitării nu ar fi percepută de administrația respectivă, ci sumele corespunzătoare acestei majorări ar fi transferate în mod direct de societatea italiană societății olandeze. Dacă trebuie efectuată constatarea unei astfel de renunțări,

transferul respectiv, atunci când este realizat, ar putea într-adevăr să fie considerat o repartizare de profituri.

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

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

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

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

*Cu privire la a doua întrebare*

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

44 În ipoteza în care verificarea de către instanța de trimitere, în special în termenii explicitați la punctul 38 din prezenta hotărâre, a naturii rambursării majorării impozitării ar determina această instanță să aprecieze că reținerea în discuție în acțiunile principale constituie o taxă reținută la sursă pe profiturile repartizate, în sensul

articolului 5 alineatul (1) din directivă, este necesar să se stabilească dacă aceasta intră în domeniul de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din această directivă.

45 În această privință, trebuie să se amintească înainte de toate că, în măsura în care constituie o derogare de la principiul general al interdicției taxelor reținute la sursă pe profiturile repartizate, prevăzut la articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435, articolul 7 alineatul (2) din această directivă este de strictă interpretare (a se vedea Hotărârea Océ van der Grinten, citată anterior, punctul 86).

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

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

**Cu privire la cheltuielile de judecată**

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

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

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

**2) Dacă instanța de trimitere ajunge la concluzia că reținerea fiscală în discuție în acțiunile principale constituie o taxă reținută la sursă pe profiturile repartizate, în sensul articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435, în versiunea în vigoare la data faptelor din acțiunea principală, această reținere fiscală nu ar putea fi considerată că intră în domeniul de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din aceeași Directivă 90/435, decât dacă, pe de o parte, convenția respectivă ar prevedea dispoziții care urmăresc eliminarea sau diminuarea dublei impozitări economice a distribuirilor de dividende și dacă, pe de altă parte, aplicarea reținerii respective nu ar anula efectele acestora, ceea ce este de competența de apreciere a instanței de trimitere.**

Semnături