ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

19 november 2009 *

In zaak C-540/07,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 30 november 2007,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en A. Aresu als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Italiaanse Republiek, vertegenwoordigd door R. Adam als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerster,

wijst

* Procestaal: Italiaans.

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot (rapporteur), president van de Vierde kamer, waarnemend voor de president van de Tweede kamer, C. Toader, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann en P. Kūris, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 juli 2009,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat de Italiaanse Republiek, door een fiscale regeling te handhaven waarbij dividenden die worden uitgekeerd aan vennootschappen die zijn gevestigd in andere lidstaten of in staten die partij zijn bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst"), minder gunstig worden behandeld dan dividenden die worden uitgekeerd aan ingezeten vennootschappen, niet heeft voldaan aan de krachtens artikel 56 EG en artikel 40 EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen inzake vrij kapitaalverkeer tussen de lidstaten en tussen de staten die partij zijn bij deze Overeenkomst, en evenmin aan de

krachtens artikel 31 EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen inzake vrijheid van vestiging in de staten die partij zijn bij deze Overeenkomst.

Toepasselijke bepalingen

EER-Overeenkomst

2 Artikel 6 EER-Overeenkomst luidt:

„Onverminderd de toekomstige ontwikkelingen van de jurisprudentie, worden de bepalingen van deze Overeenkomst, voor zover zij in essentie gelijk zijn aan de overeenkomstige regels van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal en de ter uitvoering van die Verdragen aangenomen besluiten, wat de tenuitvoerlegging en toepassing betreft, uitgelegd overeenkomstig de desbetreffende uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen daterende van vóór de ondertekening van deze Overeenkomst."

3 Artikel 31, lid 1, EER-Overeenkomst bepaalt:

„In het kader van de bepalingen van deze Overeenkomst zijn er geen beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat van de [Europese Gemeenschap] of een [staat van de Europese Vrijhandelsassociatie (EVA)] op het grondgebied van een andere staat bij de Overeenkomst. Dit geldt eveneens voor de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat van de [Gemeenschap] of een EVA-staat die op het grondgebied van een van deze staten zijn gevestigd.

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van hoofdstuk 4, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van artikel 34, tweede alinea, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld."

4 Artikel 40 EER-Overeenkomst luidt:

„In het kader van de bepalingen van deze Overeenkomst zijn er tussen de overeenkomstsluitende partijen geen beperkingen van het verkeer van kapitaal toebehorende aan personen die woonachtig of gevestigd zijn in de lidstaten van de [Gemeenschap] of de EVA-staten en is er geen discriminerende behandeling op grond van de nationaliteit of van de vestigingsplaats van partijen of op grond van het gebied waar het kapitaal wordt belegd. Bijlage XII bevat de bepalingen die nodig zijn voor de tenuitvoerlegging van dit artikel."

Gemeenschapsregeling

5 Artikel 3, lid 1, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB L 225, blz. 6), zoals gewijzigd bij richtlijn 2003/123/EG van de Raad van 22 december 2003 (PB 2004, L 7, blz. 41; hierna: „richtlijn 90/435"), bepaalt:

„[…]

a) wordt de hoedanigheid van moedermaatschappij ten minste toegekend aan iedere vennootschap van een lidstaat die voldoet aan de voorwaarden van artikel 2 en die een deelneming van ten minste 20 % bezit in het kapitaal van een vennootschap van een andere lidstaat die aan dezelfde voorwaarden voldoet.

Die hoedanigheid wordt onder dezelfde voorwaarden toegekend aan een vennootschap van een lidstaat die een deelneming van ten minste 20 % bezit in het kapitaal van een vennootschap van diezelfde lidstaat welke geheel of gedeeltelijk wordt gehouden door een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting van eerstgenoemde vennootschap.

[…]"

6 Artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435 luidt:

„Wanneer een moedermaatschappij of haar vaste inrichting, op grond van de deelgerechtigdheid van de moedermaatschappij in haar dochteronderneming, uitgekeerde winst ontvangt, anders dan bij de liquidatie van de dochteronderneming, moeten de lidstaat van de moedermaatschappij en de lidstaat van haar vaste inrichting:

— ofwel zich onthouden van het belasten van deze winst;

— ofwel de winst belasten, maar in dat geval de moedermaatschappij en de vaste inrichting toestaan van de verschuldigde belasting af te trekken het gedeelte van de belasting dat betrekking heeft op die winst en betaald is door de dochteronderneming en enigerlei kleindochteronderneming, op voorwaarde dat bij iedere

schakel een vennootschap en haar kleindochteronderneming aan de in de artikelen 2 en 3 gestelde eisen voldoen, tot het bedrag van de overeenstemmende verschuldigde belasting."

7 Artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435 bepaalt:

„De door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt vrijgesteld van bronbelasting."

Nationale wettelijke regeling

Binnenlandse dividenden

8 De Italiaanse belastingheffing op binnenlandse dividenden die worden uitgekeerd aan in Italië aan de vennootschapsbelasting onderworpen vennootschappen en commerciële entiteiten, is geregeld in het decreto legislativo n. 344 recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80 (wetsbesluit nr. 344 tot hervorming van de vennootschapsbelasting op grond van artikel 4 van wet nr. 80 van 7 april 2003) van 12 december 2003 (gewoon supplement bij GURI nr. 291 van 16 december 2003), dat in werking is getreden op 1 januari 2005.

9 Sinds deze hervorming is de betrokken heffing geregeld in artikel 89, met als titel „Dividend en interest", lid 2, van de testo unico delle imposte sui redditi (gecoördineerde tekst van de inkomstenbelasting; hierna: „TUIR"), vastgesteld bij decreto del Presidente della Repubblica n. 917 (besluit nr. 917 van de president van de Republiek) van 22 december 1986, dat bepaalt:

„De winst die door de in artikel 73, lid 1, sub a en b, bedoelde vennootschappen en entiteiten wordt uitgekeerd, ongeacht de vorm en de benaming ervan, ook in de in artikel 47, lid 7, bedoelde gevallen, komt bij de vaststelling van het inkomen in het belastingjaar waarin zij wordt ontvangen, niet in aanmerking, aangezien zij voor 95 % niet wordt opgenomen in het inkomen van de ontvangende vennootschap of entiteit."

10 Artikel 73, lid 1, sub a en b, TUIR bepaalt:

„Zijn aan de vennootschapsbelasting onderworpen:

a) op het grondgebied van de staat gevestigde vennootschappen op aandelen en commanditaire vennootschappen op aandelen, vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, coöperaties en onderlinge verzekeringsmaatschappijen;

b) op het grondgebied van de staat gevestigde publieke en particuliere entiteiten die geen vennootschappen zijn, waarvan het doel uitsluitend of hoofdzakelijk het verrichten van commerciële werkzaamheden is."

Uitgaande dividenden

11 Artikel 27, met als titel „Belasting op dividend", lid 3, van het decreto del Presidente della Republica n. 600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (besluit nr. 600 van de president van de Republiek houdende gemeenschappelijke bepalingen inzake de vaststelling van de inkomstenbelasting) van 29 september 1973 luidt:

„Op winst die aan niet-ingezetenen wordt uitgekeerd, wordt 27 % belasting ingehouden. Dit percentage wordt verminderd tot 12,5 % voor winst die aan spaaraandeelhouders wordt uitgekeerd. Niet-ingezetenen, met uitzondering van spaaraandeelhouders, hebben recht op teruggaaf van de belasting waarvan via een bewijs van de bevoegde belastingdienst van de buitenlandse staat is aangetoond dat zij in het buitenland over dezelfde winst definitief is betaald, en dit ten belope van vier negende van de ingehouden belasting."

12 Artikel 27 bis van dit decreto voorziet in de teruggaaf of, onder bepaalde voorwaarden, vrijstelling van de in artikel 27 van dit decreto vastgestelde belasting voor in een lidstaat gevestigde vennootschappen die voldoen aan de in richtlijn 90/435 gestelde voorwaarden inzake de participatiedrempel en de participatieduur.

Precontentieuze procedure

13 Van mening dat de fiscale regeling voor dividenden uit Italiaanse bron die worden uitgekeerd aan vennootschappen die zijn gevestigd in een andere lidstaat of in een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst, niet verenigbaar was met het vrije kapitaalverkeer en met de vrijheid van vestiging, heeft de Commissie de procedure van artikel 226 EG ingeleid en op 18 oktober 2005 de Italiaanse Republiek een aanmaningsbrief toegezonden.

14 Aangezien de argumenten die de Italiaanse Republiek aanvoerde in haar brief van 9 februari 2006 de Commissie niet konden overtuigen, heeft zij bij brief van 4 juli 2006 aan deze lidstaat een met redenen omkleed advies doen toekomen, waarin zij de Italiaanse Republiek verzocht, binnen twee maanden na ontvangst ervan de nodige maatregelen te nemen om dit advies op te volgen.

15 Bij brief van 30 januari 2007 heeft de Italiaanse Republiek op het met redenen omklede advies geantwoord. Van mening dat deze lidstaat de verweten inbreuk niet had beëindigd, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

Beroep

Ontvankelijkheid

16 De Italiaanse Republiek stelt dat het beroep niet-ontvankelijk is omdat het voorwerp van het geschil niet nauwkeurig genoeg is uiteengezet. De Commissie heeft alleen diverse wetteksten vergeleken en vastgesteld dat uitgaande dividenden hoger worden belast dan dividenden die worden uitgekeerd aan in Italië gevestigde vennootschappen, zonder al deze teksten nauwkeurig en volledig te onderzoeken en specifiek aan te tonen dat elk daarvan niet verenigbaar is met de door haar aangevoerde beginselen.

17 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat artikel 38, lid 1, sub c, van het Reglement voor de procesvoering bepaalt dat elk inleidend verzoekschrift het voorwerp van het geschil en een summiere uiteenzetting van de aangevoerde middelen dient te bevatten. Bijgevolg behoort de Commissie in elk krachtens artikel 226 EG ingediend verzoekschrift de aangevoerde grieven voldoende nauwkeurig en coherent uiteen te zetten, zodat de lidstaat zijn verweer kan voeren en het Hof het bestaan van de vermeende niet-nakoming kan beoordelen (zie in die zin arresten van 13 december

1990, Commissie/Griekenland, C-347/88, Jurispr. blz. I-4747, punt 28, en 4 mei 2006, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-98/04, Jurispr. blz. I-4003, punt 18).

18 In casu blijkt uit de motivering alsmede uit de conclusies van het beroep van de Commissie voldoende duidelijk en nauwkeurig dat dit beroep betrekking heeft op de vraag of het verschil in fiscale regeling tussen aan Italiaanse ingezetenen uitgekeerde dividenden en dividenden die worden uitgekeerd aan in andere lidstaten of in staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst gevestigde vennootschappen verenigbaar is met het vrije kapitaalverkeer en de vrijheid van vestiging.

19 Aangezien het beroep niet dubbelzinnig is, moet de door de Italiaanse Republiek opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid worden afgewezen.

Ten gronde

Argumenten van de partijen

20 De Commissie stelt in wezen dat dividenden die worden uitgekeerd aan vennootschappen die zijn gevestigd in andere lidstaten of in staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, minder gunstig worden behandeld dan dividenden die worden uitgekeerd aan in Italië gevestigde vennootschappen. Dit leidt er volgens haar toe dat vennootschappen die zijn gevestigd in andere lidstaten of in staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, worden ontmoedigd om te investeren in in Italië gevestigde vennootschappen, hetgeen aldus een belemmering van het vrije kapitaalverkeer vormt.

21 Aangezien richtlijn 90/435 niet geldt voor vennootschappen die gevestigd zijn in staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst en de Italiaanse fiscale regeling voor uitgaande dividenden ook betrekking heeft op controleparticipaties in Italiaanse vennoot-

schappen die worden gehouden door vennootschappen die zijn gevestigd in staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, voert de Commissie aan dat artikel 31 EER-Overeenkomst, dat net als de overeenkomstige bepalingen van het EG-Verdrag beperkingen van de vrijheid van vestiging verbiedt, eveneens is geschonden.

22 Volgens de Italiaanse Republiek is het feit dat binnenlandse dividenden worden vrijgesteld van belasting, terwijl een bronbelasting wordt ingehouden op uitgaande dividenden die worden uitgekeerd aan in andere lidstaten gevestigde ontvangers, niet noodzakelijk steeds in strijd is met het gemeenschapsrecht. De onverenigbaarheid met het gemeenschapsrecht kan slechts worden vastgesteld in het concrete geval waarin de ontvangende vennootschap in de andere lidstaat, na toepassing van de bilaterale overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, in haar staat van vestiging de dubbele belasting niet kan vermijden, bijvoorbeeld door de belasting die werd ingehouden in de lidstaat van de uitkerende vennootschap te verrekenen met haar eigen op nationaal niveau belastbaar inkomen. Ingeval op grond van een bilateraal dubbelbelastingverdrag de in de andere lidstaat geheven bronbelasting wordt verrekend in de lidstaat van ontvangst, kan volgens de Italiaanse Republiek aldus geen sprake zijn van met artikel 56 EG strijdige discriminatie. De verrekeningsbedingen in deze bilaterale overeenkomsten stroken met de vrijheid waarover de lidstaten beschikken om hun heffingsbevoegdheid te verdelen.

23 De Commissie toont in dit verband niet aan dat geen enkele van de door de Italiaanse Republiek gesloten bilaterale overeenkomsten het mogelijk maakt de impact van de in deze lidstaat geheven bronbelasting te elimineren.

24 Voorts voert de Italiaanse Republiek aan dat de fiscale behandeling van uitgaande dividenden moet worden getoetst aan het gehele stelsel van belasting over dividenden die worden uitgekeerd aan ontvangers in deze lidstaat. In het laatste geval wordt de uitkering van een dividend aan een natuurlijke persoon/aandeelhouder die ingezetene van Italië is, belast. De vrijstelling van 95 % van de door de belastingplichtigen ontvangen dividenden is slechts een fase ter voorbereiding van de belasting van natuurlijke personen/aandeelhouders. Is de aandeelhouder een niet-ingezeten

vennootschap, die de dividenden normaal aan niet-ingezeten natuurlijke personen uitkeert, dan worden de natuurlijke personen niet belast. Volgens de Italiaanse Republiek worden niet-ingezeten vennootschappen zwaarder belast omdat rekening moet worden gehouden met het feit dat de belasting over de winst van vennootschappen consistent moet zijn met de belasting over het inkomen van natuurlijke personen. Aldus komen de belasting van ingezeten aandeelhouders/natuurlijke personen en die van niet-ingezeten aandeelhouders overeen.

25 Subsidiair betoogt de Italiaanse Republiek dat het verschil in behandeling gerechtvaardigd is door het verschil in situatie, waarbij niet-ingezeten vennootschappen geenszins verplicht zijn een deelneming van een in Italië ingezeten natuurlijke persoon in het kapitaal van deze vennootschappen te melden aan de Italiaanse belastingdienst.

26 Ook al wordt ervan uitgegaan dat er geen sprake is van enig verschil in situatie, de discriminatie is volgens de Italiaanse Republiek gerechtvaardigd door de noodzaak de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen en door de noodzaak belastingfraude of -ontwijking te voorkomen.

27 De Italiaanse Republiek stelt ten slotte dat de Commissie in geen geval haar kan verwijten dat zij niet heeft geanticipeerd op de ontwikkelingen in de rechtspraak van het Hof en de arresten van 14 december 2006, Denkavit Internationaal en Denkavit France (C-170/05, Jurispr. blz. I-11949), en 8 november 2007, Amurta (C-379/05, Jurispr. blz. I-9569), die zijn gewezen na het verstrijken van de termijn die haar in het met redenen omklede advies was toegekend.

Beoordeling door het Hof

— Schending van artikel 56, lid 1, EG

28 Om te beginnen wordt eraan herinnerd dat de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, maar dat zij deze bevoegdheid met eerbiediging van het gemeenschapsrecht dienen uit te oefenen (zie onder meer arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 29).

29 Bij gebreke van communautaire unificatie- of harmonisatiemaatregelen blijven de lidstaten aldus bevoegd om, door het sluiten van overeenkomsten of unilateraal, de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen teneinde onder meer dubbele belasting af te schaffen (arresten van 12 mei 1998, Gilly, C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punten 24 en 30, en 7 september 2006, N, C-470/04, Jurispr. blz. I-7409, punt 44).

30 Richtlijn 90/435 beoogt door de invoering van een gemeenschappelijke fiscale regeling iedere benadeling van de samenwerking tussen vennootschappen uit verschillende lidstaten ten opzichte van de samenwerking tussen vennootschappen van eenzelfde lidstaat op te heffen, en aldus de hergroepering van vennootschappen op gemeenschapsniveau te vergemakkelijken (arrest van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punt 103).

31 Voor niet onder richtlijn 90/435 vallende deelnemingen staat het aan de lidstaten om te bepalen of en in hoeverre economische dubbele belasting van de uitgekeerde winst moet worden voorkomen, en om hiertoe unilateraal of door middel van met andere lidstaten gesloten overeenkomsten mechanismen tot voorkoming of vermindering van deze economische dubbele belasting in te stellen. Op grond van dit enkele feit mogen zij evenwel geen maatregelen treffen die in strijd zijn met de door het EG-Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer (zie in die zin arrest van 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 54).

32 In casu stelt de Italiaanse wettelijke regeling dividenden die worden uitgekeerd aan ingezeten vennootschappen, voor 95 % vrij van belasting en op de resterende 5 % wordt het normale tarief van de vennootschapsbelasting van 33 % toegepast. Voor dividenden die worden uitgekeerd aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, geldt een bronbelasting van 27 %, waarbij tot hooguit vier negende van de ingehouden belasting op verzoek kan worden teruggegeven. Op grond van de verschillende dubbelbelastingverdragen kan voorts een lagere bronbelasting worden toegepast, mits bepaalde voorwaarden inzake participatiedrempel en participatieduur zijn vervuld. Dit tarief is echter nog steeds hoger dan dat voor dividenden die aan ingezeten vennootschappen worden uitgekeerd.

33 Kortom, betwist wordt niet dat de Italiaanse wettelijke regeling voorziet in een hoger belastingtarief voor dividenden die worden uitgekeerd aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen dan voor dividenden die worden uitgekeerd aan ingezeten vennootschappen.

34 De Italiaanse Republiek stelt evenwel dat dit verschil in behandeling slechts schijn is, omdat rekening moet worden gehouden met de dubbelbelastingverdragen en met het gehele Italiaanse belastingstelsel.

35 Wat het eerste punt betreft, stelt de Italiaanse regering dat dividenden die worden uitgekeerd aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, in werkelijkheid niet verschillend worden behandeld dan dividenden die worden uitgekeerd aan ingezeten vennootschappen, aangezien de Italiaanse bronbelasting ingevolge de dubbelbelastingverdragen kan worden verrekend met de in de andere lidstaat verschuldigde belasting.

36 Het Hof heeft weliswaar reeds geoordeeld dat niet valt uit te sluiten dat een lidstaat erin slaagt, de eerbiediging van zijn uit het Verdrag voortvloeiende verplichtingen te verzekeren door met een andere lidstaat een verdrag tot voorkoming van dubbele belasting te sluiten (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punt 71, en Amurta, punt 79).

37 Daartoe is het echter wel noodzakelijk dat door toepassing van het dubbelbelastingverdrag de gevolgen van het uit de nationale wettelijke regeling voortvloeiende verschil in behandeling worden gecompenseerd. Het verschil in behandeling tussen dividenden die worden uitgekeerd aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, en dividenden die worden uitgekeerd aan ingezeten vennootschappen, verdwijnt immers pas volledig wanneer de op grond van de nationale wettelijke regeling geheven bronbelasting kan worden verrekend met de in de andere lidstaat geheven belasting ten belope van het uit de nationale wettelijke regeling voortvloeiende verschil in behandeling.

38 In casu wordt een dergelijke verrekening van de Italiaanse bronbelasting met de in de andere lidstaat verschuldigde belasting niet gewaarborgd door de Italiaanse wettelijke regeling. Voor de verrekening wordt immers met name verondersteld dat de uit Italië afkomstige dividenden voldoende worden belast in de andere lidstaat. Wanneer deze dividenden niet of niet hoog genoeg worden belast, kan — zoals de advocaat-generaal in de punten 58 en 59 van haar conclusie heeft opgemerkt — de Italiaanse bronbelasting of een gedeelte daarvan niet worden verrekend. In dat geval kan het uit de nationale wettelijke regeling voortvloeiende verschil in behandeling niet worden gecompenseerd door toepassing van het dubbelbelastingverdrag.

39 De keuze om de uit Italië afkomstige inkomsten in de andere lidstaat te belasten en de mate waarin zij worden belast, zijn evenwel geen zaak van de Italiaanse Republiek, maar dit wordt bepaald in de door de andere lidstaat vastgestelde belastingregels. De Italiaanse Republiek kan bijgevolg niet met recht stellen dat, doordat de Italiaanse bronbelasting ingevolge de dubbelbelastingverdragen wordt verrekend met de in de andere lidstaat verschuldigde belasting, het uit de nationale wettelijke regeling voortvloeiende verschil in behandeling steeds kan worden gecompenseerd.

40 Daaruit volgt dat de Italiaanse Republiek niet kan stellen dat dividenden die worden uitgekeerd aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, uiteindelijk niet verschillend worden behandeld dan dividenden die worden uitgekeerd aan ingezeten vennootschappen, omdat de dubbelbelastingverdragen worden toegepast.

41 In de loop van de procedure heeft de Italiaanse Republiek overigens aangegeven dat zij geen overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting met Slovenië heeft gesloten. Haar redenering mist dus hoe dan ook doel wat de aan in Slovenië gevestigde vennootschappen uitgekeerde dividenden betreft.

42 Wat het tweede punt betreft, kan de Italiaanse Republiek evenmin stellen dat het in punt 33 van het onderhavige arrest vastgestelde verschil in behandeling niet bestaat, omdat rekening moet worden gehouden met het gehele Italiaanse belastingstelsel, dat beoogt de natuurlijke personen/uiteindelijke ontvangers van de dividenden direct of indirect te belasten, en met name met het feit dat ingezeten natuurlijke personen/aandeelhouders aan de inkomstenbelasting onderworpen zijn, waardoor de belasting van ingezeten aandeelhouders/natuurlijke personen en die van niet-ingezeten aandeelhouders in werkelijkheid overeenkomen.

43 Om dit argument af te wijzen, kan immers worden volstaan met de opmerking dat regelingen en situaties worden vergeleken die niet vergelijkbaar zijn, namelijk enerzijds natuurlijke personen/ontvangers van binnenlandse dividenden en de voor hen geldende belasting over het inkomen en anderzijds kapitaalvennootschappen/ontvangers van uitgaande dividenden en de door Italië geheven bronbelasting. In dit verband is niet relevant dat de Italiaanse wettelijke regeling volgens de Italiaanse Republiek tot doel heeft een mogelijk onevenwicht bij de belasting van natuurlijke personen die deelnemingen aanhouden in vennootschappen waaraan dividenden worden uitgekeerd, bij te sturen.

44 Deze lidstaat kan bijgevolg niet stellen dat er geen verschil in behandeling is tussen de belasting op dividenden die worden uitgekeerd aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, en die op dividenden die worden uitgekeerd aan ingezeten vennootschappen.

45 Dit verschil in behandeling kan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen ontmoedigen om in Italië te investeren en vormt dus een door artikel 56, lid 1, EG in beginsel verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer.

46 Evenwel moet worden nagegaan of deze beperking van het vrije kapitaalverkeer kan worden gerechtvaardigd op basis van de bepalingen van het Verdrag.

47 Volgens artikel 58, lid 1, EG „[doet] het bepaalde in artikel 56 niets af aan het recht van de lidstaten […] de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats […]".

48 De in deze bepaling bedoelde afwijking wordt op haar beurt beperkt door artikel 58, lid 3, EG, dat bepaalt dat de in lid 1 van dit artikel bedoelde nationale bepalingen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 56".

49 De door artikel 58, lid 1, sub a, EG toegestane verschillen in behandeling moeten aldus worden onderscheiden van de door lid 3 van dit artikel verboden discriminaties. Volgens de rechtspraak kan een nationale fiscale regeling als de onderhavige enkel verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer worden geacht, indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie arresten van 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 43; 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 29, en 8 september 2005, Blanckaert, C-512/03, Jurispr. blz. I-7685, punt 42).

50 Er moet dus worden nagegaan of in Italië gevestigde dividendontvangende vennootschappen en in een andere lidstaat gevestigde dividendontvangende vennootschappen zich, rekening houdend met het doel van de betrokken nationale wettelijke regeling, al dan niet in een vergelijkbare situatie bevinden.

51 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat ingezeten dividendontvangende aandeelhouders zich met betrekking tot maatregelen die een lidstaat heeft getroffen om opeenvolgende belastingheffingen of economische dubbele belasting van door een ingezeten vennootschap uitgekeerde winst te voorkomen of te verminderen, niet noodzakelijkerwijs in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van dividendontvangende aandeelhouders die ingezetenen zijn van een andere lidstaat (arrest Denkavit Internationaal en Denkavit France, reeds aangehaald, punt 34).

52 Zodra een lidstaat, hetzij unilateraal hetzij door het sluiten van overeenkomsten, niet alleen ingezeten aandeelhouders, maar ook niet-ingezeten aandeelhouders aan inkomstenbelasting onderwerpt voor de dividenden die zij van een ingezeten vennootschap ontvangen, benadert de situatie van deze niet-ingezeten aandeelhouders evenwel die van de ingezeten aandeelhouders (reeds aangehaalde arresten Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punt 68; Denkavit Internationaal en Denkavit France, punt 35, en Amurta, punt 38).

53 Het is namelijk uitsluitend de uitoefening door deze staat van zijn fiscale bevoegdheid die, los van enige belasting in een andere lidstaat, een risico van opeenvolgende belastingheffingen of economische dubbele belasting meebrengt. In een dergelijk geval worden de niet-ingezeten ontvangers alleen dan niet geconfronteerd met een in beginsel door artikel 56 EG verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer, wanneer de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap erop toeziet dat, wat het in zijn nationale recht vervatte mechanisme ter voorkoming of vermindering van opeenvolgende belastingheffingen of economische dubbele belasting betreft, niet-ingezetenen op dezelfde wijze worden behandeld als ingezetenen (zie reeds aangehaalde arresten Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punt 70, en Amurta, punt 39).

54 De Italiaanse wetgever heeft er in casu voor gekozen zijn fiscale bevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot dividenden die aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen worden uitgekeerd. Niet-ingezetenen die deze dividenden ontvangen, bevinden zich dus in een situatie die vergelijkbaar is met die van ingezetenen wat het risico van economische dubbele belasting over door ingezeten vennootschappen uitgekeerde dividenden betreft, zodat niet-ingezeten ontvangers niet anders mogen worden behandeld dan ingezeten ontvangers.

55 De Italiaanse Republiek stelt dat het verschil in behandeling wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de samenhang van het belastingstelsel, de handhaving van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en de bestrijding van belastingfraude. Het Hof heeft inderdaad erkend dat deze redenen dergelijke verschillen kunnen rechtvaardigen (zie in die zin arrest Marks & Spencer, reeds aangehaald, punt 51, en arrest van 15 mei 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Jurispr. blz. I-3601, punt 42, evenals, wat de samenhang van het belastingstelsel als rechtvaardigingsgrond betreft, arresten van 28 januari 1992, Bachmann, C-204/90, Jurispr. blz. I-249, punt 28, en 13 maart 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 68).

56 Met betrekking tot de samenhang van het belastingstelsel en de handhaving van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid kan worden volstaan met de opmerking dat de Italiaanse Republiek in wezen de argumenten herhaalt die zijn aangevoerd om te stellen dat het in punt 33 van het onderhavige arrest vastgestelde verschil in behandeling niet bestaat, omdat er ook rekening mee moet worden gehouden dat ingezeten natuurlijke personen/aandeelhouders in Italië aan de inkomstenbelasting onderworpen zijn. Om de in punt 43 van het onderhavige arrest aangegeven redenen kan dit betoog niet worden gevolgd.

57 Met betrekking tot de bestrijding van belastingfraude wordt eraan herinnerd dat een beperking van het vrije kapitaalverkeer slechts op zich toelaatbaar is wanneer zij geschikt is om het betrokken doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan nodig is voor het bereiken van dit doel (arrest Marks & Spencer, reeds aangehaald, punt 35; arrest van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 47, en arrest Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, reeds aangehaald, punt 64).

58 Aldus kan de bestrijding van belastingfraude slechts als rechtvaardigingsgrond worden aanvaard indien zij gericht is tegen zuiver kunstmatige constructies die tot doel hebben de belastingwet te ontduiken, wat elk algemeen vermoeden van fraude uitsluit. Een algemeen vermoeden van belastingfraude of -ontwijking volstaat derhalve niet als rechtvaardigingsgrond voor een fiscale maatregel die afbreuk doet aan de door het Verdrag nagestreefde doelstellingen (zie in die zin arrest van 26 september 2000, Commissie/België, C-478/98, Jurispr. blz. I-7587, punt 45, en arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, reeds aangehaald, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

59 In casu geldt echter op algemene wijze een minder gunstige fiscale regeling voor alle dividenden die aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen worden uitgekeerd. Deze minder gunstige behandeling kan bijgevolg niet worden gerechtvaardigd uit hoofde van de bestrijding van belastingfraude.

60 Een lidstaat kan op grond van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen (PB L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 (PB L 76, blz. 1; hierna: „richtlijn 77/799"), de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat verzoeken hem alle inlichtingen te verstrekken die voor hem van nut kunnen zijn om het juiste bedrag van de onder deze richtlijn vallende belastingen te bepalen (zie arrest Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, reeds aangehaald, punt 71).

61 De minder gunstige behandeling waarin de Italiaanse wettelijke regeling voorziet voor dividenden die aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen worden uitgekeerd, vormt bijgevolg een met artikel 56, lid 1, EG onverenigbare beperking van het vrije kapitaalverkeer.

62 Ten slotte kan de Italiaanse Republiek niet stellen dat het beroep wegens niet-nakoming hoe dan ook moet worden verworpen, omdat de onverenigbaarheid van haar wettelijke regeling met artikel 56, lid 1, EG voortvloeit uit de uitlegging van dit artikel door het Hof van Justitie in na prejudiciële verwijzing gewezen arresten die dateren van na het met redenen omklede advies in de onderhavige zaak.

63 De uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 234 EG verleende bevoegdheid geeft van een voorschrift van gemeenschapsrecht, verklaart en preciseert de betekenis en strekking van dit voorschrift zoals het sedert het tijdstip van zijn inwerkingtreding moet of had moeten worden verstaan en toegepast (zie in die zin arrest van 27 maart 1980, Denkavit italiana, 61/79, Jurispr. blz. 1205, punt 16), tenzij het Hof voor het verleden beperkingen heeft gesteld aan de mogelijkheid om zich te beroepen op de aldus uitgelegde bepaling (zie in die zin arrest Denkavit italiana, reeds aangehaald, punt 17).

64 Gelet op het voorgaande is de Italiaanse Republiek, door dividenden die worden uitgekeerd aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, te onderwerpen aan een minder gunstige fiscale regeling dan die voor dividenden die worden uitgekeerd aan ingezeten vennootschappen, de krachtens artikel 56, lid 1, EG op haar rustende verplichtingen niet nagekomen.

— Schending van de EER-Overeenkomst

65 Een van de belangrijkste doelstellingen van de EER-Overeenkomst is een zo volledig mogelijke verwezenlijking van het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal in de gehele Europese Economische Ruimte (EER), zodat de op het grondgebied van de Gemeenschap verwezenlijkte interne markt wordt uitgebreid naar de EVA-staten. In deze optiek beogen meerdere bepalingen van deze Overeenkomst een zo uniform mogelijke uitlegging ervan te waarborgen in de gehele EER (zie advies 1/92 van 10 april 1992, Jurispr. blz. I-2821). Het staat aan het Hof om er in dit kader over te waken dat de regels van de EER-Overeenkomst die in wezen gelijk zijn aan die van het Verdrag uniform worden uitgelegd in de lidstaten (arrest van 23 september 2003, Ospelt en Schlössle Weissenberg, C-452/01, Jurispr. blz. I-9743, punt 29).

66 Daaruit volgt dat beperkingen van het vrije kapitaalverkeer tussen ingezetenen van staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst weliswaar moeten worden getoetst aan artikel 40 van en bijlage XII bij deze Overeenkomst, maar dat deze bepalingen dezelfde juridische strekking hebben als de in wezen identieke bepalingen van artikel 56 EG (zie arrest van 11 juni 2009, Commissie/Nederland, C-521/07, Jurispr. blz. I-4873, punt 33).

67 Bijgevolg vormt de minder gunstige behandeling waarin de Italiaanse wettelijke regeling voorziet voor dividenden die worden uitgekeerd aan in staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst gevestigde vennootschappen, een beperking van het vrije kapitaalverkeer in de zin van artikel 40 EER-Overeenkomst om de redenen die zijn aangegeven bij het onderzoek van het beroep tegen de achtergrond van artikel 56, lid 1, EG.

68 Deze beperking is evenwel gerechtvaardigd door de dwingende reden van algemeen belang betreffende de bestrijding van belastingfraude.

69 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, kan de rechtspraak met betrekking tot beperkingen van de uitoefening van de vrijheden van verkeer binnen de Gemeenschap niet integraal worden getransponeerd naar het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde staten, aangezien dat kapitaalverkeer in een andere juridische context valt (zie in die zin arrest van 18 december 2007, A, C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 60).

70 Ten eerste bestaat het kader voor samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten waarin richtlijn 77/799 voorziet, niet tussen deze autoriteiten en de bevoegde autoriteiten van een derde staat wanneer deze geen enkele verplichting tot wederzijdse bijstand is aangegaan.

71 Ten tweede heeft de Italiaanse Republiek aangevoerd, zonder op dit punt te zijn tegengesproken, dat tussen haar en het Vorstendom Liechtenstein geen enkel instrument tot uitwisseling van inlichtingen bestaat. Ten derde heeft de Italiaanse Republiek gesteld, nogmaals zonder te zijn tegengesproken, dat de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting die zij heeft ondertekend met de Republiek IJsland en het Koninkrijk Noorwegen, niet voorzien in een verplichting tot verstrekking van inlichtingen.

72 Bijgevolg moet de betrokken Italiaanse wettelijke regeling worden geacht ten aanzien van de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, gerechtvaardigd te zijn door de dwingende reden van algemeen belang betreffende de bestrijding van belastingfraude, en moet zij worden geacht geschikt te zijn om het betrokken doel te verwezenlijken en niet verder te gaan dan nodig is voor het bereiken van dit doel.

73 Het beroep dient derhalve te worden verworpen, voor zover het betrekking heeft op niet-nakoming door de Italiaanse Republiek van de krachtens artikel 40 EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen.

74 De Commissie stelt tevens dat de Italiaanse wettelijke regeling een niet-gerechtvaardigde beperking van de door artikel 31 EER-Overeenkomst gewaarborgde vrijheid van vestiging vormt.

75 Om de met betrekking tot artikel 40 EER-Overeenkomst aangegeven redenen moet de betrokken Italiaanse wettelijke regeling evenwel worden geacht ten aanzien van de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, gerechtvaardigd te zijn door de dwingende reden van algemeen belang betreffende de bestrijding van belastingfraude, en moet zij worden geacht geschikt te zijn om het betrokken doel te verwezenlijken en niet verder te gaan dan nodig is voor het bereiken van dit doel.

76 Het beroep dient derhalve eveneens te worden verworpen, voor zover het betrekking heeft op niet-nakoming door de Italiaanse Republiek van de krachtens artikel 31 EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen.

Kosten

77 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Volgens artikel 69, lid 3, van dit Reglement kan het Hof de proceskosten over de partijen verdelen of beslissen dat elke partij haar eigen kosten zal dragen, indien zij onderscheidenlijk op één of meer punten in het ongelijk worden gesteld, en voorts wegens bijzondere redenen.

78 In de onderhavige zaak moet in aanmerking worden genomen dat de Commissie niet op alle punten in het gelijk is gesteld.

79 De Italiaanse Republiek dient dus te worden verwezen in drie vierde van alle kosten en de Commissie in het overige vierde.

Het Hof van Justitie (Tweede kamer) verklaart:

1) Door dividenden die worden uitgekeerd aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, aan een minder gunstige fiscale regeling te onderwerpen dan dividenden die worden uitgekeerd aan ingezeten vennootschappen, is de Italiaanse Republiek de krachtens artikel 56, lid 1, EG op haar rustende verplichtingen niet nagekomen.

2) Het beroep wordt voor het overige verworpen.

3) De Italiaanse Republiek wordt verwezen in drie vierde van alle kosten. De Commissie van de Europese Gemeenschappen wordt verwezen in het overige vierde.

ondertekeningen