SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 19 de noviembre de 2009 *

En el asunto C-540/07,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 30 de noviembre de 2007,

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

parte demandante,

contra

República Italiana, representada por el Sr. R. Adam, en calidad de agente, asistido por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

* Lengua de procedimiento: italiano.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Segunda, y la Sra. C. Toader y los Sres. C.W.A. Timmermans, K. Schiemann y P. Kūris, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de julio de 2009;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben tanto en virtud de los artículos 56 CE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L 1, p. 3; en lo sucesivo, «Acuerdo EEE»), en lo que se refiere a la libre circulación de capitales entre los Estados miembros y entre los Estados parte de dicho Acuerdo, como en virtud del artículo 31 del mismo Acuerdo en cuanto a la libertad de establecimiento entre los Estados parte en el referido Acuerdo, al mantener en vigor, para los dividendos distribuidos a sociedades

domiciliadas en los demás Estados miembros y en los Estados parte en tal Acuerdo, un régimen fiscal menos favorable que el aplicado a los dividendos distribuidos a sociedades nacionales.

Marco jurídico

Acuerdo EEE

2 El artículo 6 del Acuerdo EEE establece:

«Sin perjuicio de la evolución futura de la jurisprudencia, las disposiciones del presente Acuerdo, en la medida en que sean idénticas en sustancia a las normas correspondientes del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea y del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero y de los actos adoptados en aplicación de estos dos Tratados, se interpretarán, en su ejecución y aplicación, de conformidad con las resoluciones pertinentes del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictadas con anterioridad a la fecha de la firma del presente Acuerdo.»

3 El artículo 31 del Acuerdo EEE está redactado como sigue:

«En el marco de las disposiciones del presente Acuerdo quedarán prohibidas las restricciones de la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro de las [Comunidades Europeas] o de un Estado de la [Asociación Europea de Libre Comercio (AELC)] en el territorio de otro de esos Estados. Esta disposición se extenderá igualmente a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro de las [Comunidades Europeas] o de un Estado de la AELC establecidos en el territorio de cualquiera de estos Estados.

La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, y especialmente de sociedades tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 34, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del Capítulo 4.»

4 El artículo 40 del Acuerdo EEE, por su parte, estipula:

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

Normativa comunitaria

5 El artículo 3, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 225, p. 6), en su versión modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003 (DO 2004, L 7, p. 41) (en lo sucesivo, «Directiva 90/435»), establece:

«[…]

a) la calidad de sociedad matriz se reconocerá por lo menos a toda sociedad de un Estado miembro que cumpla las condiciones enunciadas en el artículo 2 y que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que cumpla las mismas condiciones, una participación mínima del 20 %.

Dicha calidad se atribuirá también, en las mismas condiciones, a una sociedad de un Estado miembro con una participación mínima del 20 % en el capital de una empresa de otro Estado miembro, controlada total o parcialmente por un establecimiento permanente de la primera empresa situada en otro Estado miembro.

[…]»

6 A tenor del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435:

«Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta reciban, por la participación de aquélla en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz y el Estado del establecimiento permanente:

— o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios,

— o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de

ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente cumplan los requisitos previstos en los artículos 2 y 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado.»

7 El artículo 5, apartado 1, de la Directiva 90/435 establece:

«Los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen.»

Normativa nacional

Régimen de los dividendos nacionales

8 El régimen italiano de tributación de los dividendos nacionales distribuidos a sociedades y a establecimientos comerciales sujetos en Italia al impuesto de sociedades emana del Decreto legislativo nº 344, por el que se reforma el impuesto de sociedades conforme al artículo 4 de la Ley nº 80, de 7 de abril de 2003 («decreto legislativo recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80»), de 12 de diciembre de 2003 (suplemento ordinario de la GURI nº 291, de 16 de diciembre de 2003), que entró en vigor el 1 de enero de 2005.

9 Desde esta reforma, el régimen de que se trata está contenido en el artículo 89, titulado «Dividendos e intereses», párrafo segundo, del texto refundido de los impuestos sobre la renta, aprobado mediante Decreto nº 917 del Presidente de la República, de 22 de diciembre de 1986, que establece:

«Los beneficios distribuidos, cualquiera que sea su forma y denominación, incluidos los casos del artículo 47, apartado 7, por las sociedades y entidades mencionadas en el artículo 73, apartado 1, letras a) y b), no constituyen un elemento de los ingresos del ejercicio en el que son percibidos porque están excluidos en un 95 % de su importe de los ingresos de la sociedad o de la entidad beneficiaria.»

10 A tenor del artículo 73, párrafo primero, letras a) y b), de dicho texto refundido:

«Están sujetos al impuesto de sociedades:

a) sociedades anónimas y sociedades comanditarias por acciones, sociedades de responsabilidad limitada, cooperativas y mutualidades de seguros que tengan su domicilio en el territorio nacional;

b) las entidades públicas y privadas, que no sean sociedades, con domicilio en el territorio nacional, cuyo objeto exclusivo o principal sea el ejercicio de actividades comerciales.»

Régimen de los dividendos transferidos al exterior

11 El artículo 27, titulado «Retención sobre los dividendos», párrafo tercero, del Decreto nº 600 del Presidente de la República, sobre disposiciones comunes en materia de liquidación del impuesto sobre la renta (decreto del Presidente della Republica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), de 29 de septiembre de 1973, establece:

«Sobre los dividendos que se distribuyan a sujetos pasivos sin domicilio en el territorio nacional se practicará una retención del 27 %. Respecto a los dividendos que se abonen a accionistas sin voto, el tipo de la retención se reducirá al 12,5 %. Los sujetos pasivos no residentes en el territorio nacional, excluidos los accionistas sin voto, tendrán derecho al reembolso del impuesto que grava estos mismos dividendos pagado, de forma acreditada, con carácter definitivo en el extranjero, hasta un importe máximo de 4/9 del impuesto retenido. La prueba deberá aportarse mediante la presentación de un certificado de la oficina tributaria competente del Estado extranjero.»

12 El artículo 27 *bis* de dicho Decreto prevé la devolución o, en determinadas condiciones, la no aplicación de la retención prevista en su artículo 27, en caso de sociedades domiciliadas en un Estado miembro que cumplen los requisitos sobre el nivel de participación en el capital de la sociedad que los distribuye y sobre la duración de la propia participación, establecidos por la Directiva 90/435.

Procedimiento administrativo previo

13 La Comisión, al considerar que el régimen fiscal de los dividendos procedentes de Italia y distribuidos a sociedades domiciliadas en otro Estado miembro o en un Estado parte del Acuerdo EEE era incompatible con la libre circulación de capitales y con la libertad de establecimiento, decidió incoar el procedimiento previsto en el artículo 226 CE y dirigió a la República Italiana un escrito de requerimiento de 18 de octubre de 2005.

14 Al no convencerle los argumentos expuestos por la República Italiana en su escrito de 9 de febrero de 2006, la Comisión, mediante escrito de 4 de julio de 2006, envío un dictamen motivado a dicho Estado miembro, instándole a que adoptara las medidas necesarias para atenerse a dicho dictamen en un plazo de dos meses contados a partir de la recepción de éste.

15 La República Italiana respondió al dictamen motivado mediante escrito de 30 de enero de 2007. La Comisión, al considerar que dicho Estado miembro no había puesto fin a la infracción imputada, decidió interponer el presente recurso.

Sobre el recurso

Sobre la admisibilidad

16 La República Italiana sostiene que el recurso es inadmisible por carecer de objeto suficientemente preciso. Reprocha a la Comisión que se limitara a recopilar diversos textos legislativos y a afirmar que establecen retenciones sobre los dividendos transferidos al exterior que superan el nivel de gravamen previsto para los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en Italia, sin llevar a cabo un análisis preciso y completo de cada una de esas regulaciones y sin demostrar específicamente la incompatibilidad de cada una con los principios que invoca.

17 A este respecto, es preciso recordar que el artículo 38, apartado 1, letra c), del Reglamento de Procedimiento establece que todo escrito de interposición del recurso debe contener, entre otros, la cuestión objeto del litigio y la exposición sumaria de los motivos invocados. Por consiguiente, en todo recurso presentado en virtud del artículo 226 CE, incumbe a la Comisión indicar de manera suficientemente precisa y coherente las imputaciones formuladas, para que el Estado miembro tenga la posibilidad de preparar su defensa y para que el Tribunal de Justicia pueda verificar la existencia del incumplimiento imputado (véanse, en este sentido, las sentencias de

13 de diciembre de 1990, Comisión/Grecia, C-347/88, Rec. p. I-4747, apartado 28, y de 4 de mayo de 2006, Comisión/Reino Unido, C-98/04, Rec. p. I-4003, apartado 18).

18 En el caso de autos, resulta de forma suficientemente clara y precisa de los motivos y de las pretensiones de la Comisión que el recurso versa sobre si la diferencia entre el régimen fiscal de los dividendos distribuidos a residentes italianos y el de los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros o en los Estados parte del Acuerdo EEE es conforme con los principios de libre circulación de capitales y de libertad de establecimiento.

19 Dado que el recurso carece de ambigüedad, procede desestimar la excepción de inadmisibilidad propuesta por la República Italiana.

Sobre el fondo

Alegaciones de las partes

20 La Comisión sostiene, en sustancia, que los dividendos abonados a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros o en los Estados parte del Acuerdo EEE tienen un trato menos favorable que los abonados a sociedades domiciliadas en Italia. Ello desincentiva las inversiones de sociedades domiciliadas en otros Estados miembros o en Estados parte del Acuerdo EEE en sociedades domiciliadas en Italia y constituye, en este sentido, un obstáculo a la libre circulación de capitales.

21 Al no ser la Directiva 90/435 aplicable a las sociedades domiciliadas en los Estados parte en el Acuerdo EEE y en la medida en que el régimen fiscal italiano de los dividendos

transferidos al exterior también afecta a las participaciones de control en sociedades italianas cuya titularidad pertenece a sociedades domiciliadas en los Estados parte en el Acuerdo EEE, la Comisión sostiene que también se infringe el artículo 31 del Acuerdo EEE, que prohíbe, a semejanza de la disposición correspondiente del Tratado CE, cualquier restricción a la libertad de establecimiento.

22 La República Italiana sostiene que eximir de impuestos a los dividendos nacionales y sujetar a una retención en origen a los dividendos transferidos a otros Estados miembros no es necesariamente y en todos los casos contrario al Derecho comunitario. La incompatibilidad con el Derecho comunitario sólo puede declararse en la situación concreta en que, tras la aplicación de las estipulaciones del convenio bilateral para evitar la doble imposición, la sociedad del otro Estado miembro que percibe los dividendos no puede eliminar la doble imposición en el Estado miembro en que se encuentra su domicilio social, por ejemplo, deduciendo de sus propios ingresos gravados en el ámbito nacional la retención efectuada en el Estado miembro de la sociedad que distribuyó los dividendos. De este modo, en caso de que el convenio bilateral para evitar la doble imposición prevea, en el Estado miembro de destino, un mecanismo de deducción en dicho Estado de la retención aplicable en el Estado miembro de origen, la República Italiana considera que no puede existir una discriminación contraria al artículo 56 CE. Las cláusulas de deducción previstas por dichos convenios bilaterales emanan de la potestad de que disponen los Estados miembros para repartir su competencia fiscal.

23 A este respecto, la Comisión no demuestra que alguno de los convenios bilaterales suscritos por la República Italiana no permite eliminar el impacto de la retención aplicada en dicho Estado miembro.

24 La República Italiana añade que el tratamiento fiscal de los dividendos transferidos al exterior debe apreciarse a la vista del conjunto del sistema que grava los dividendos distribuidos a beneficiarios en el interior de dicho Estado miembro. En este último supuesto, la distribución de un dividendo a un accionista persona física, residente en Italia, está sujeta al impuesto. La exención del 95 % de los dividendos percibidos por los sujetos pasivos es una mera fase preparatoria de la tributación de las personas físicas accionistas. En el supuesto de que el accionista sea una sociedad no residente que

distribuye normalmente dividendos a personas físicas no residentes, no se grava a las personas físicas. La sociedad no residente soporta un mayor gravamen, según la República Italiana, para tener en cuenta el hecho de que el nivel de tributación de los beneficios de las sociedades debe ser coherente con el establecido para las personas físicas. Del mismo modo, el nivel de tributación del accionista persona física residente y el del accionista no residente es equivalente.

25 La República Italiana sostiene, con carácter subsidiario, que la diferencia de trato se justifica por la diferencia en la situación, basada en que las sociedades no residentes no están obligadas a comunicar a la Administración tributaria italiana la participación en su capital de personas físicas residentes en Italia.

26 La República Italiana añade que, aun cuando las situaciones no sean diferentes, la discriminación se justifica tanto por el imperativo de coherencia del sistema fiscal como por la necesidad de evitar el fraude o la evasión fiscales.

27 Por último, la República Italiana sostiene que la Comisión en ningún caso puede reprocharle no haber anticipado la evolución de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y las sentencias de 14 de diciembre de 2006, Denkavit Internationaal y Denkavit France (C-170/05, Rec. p. I-11949), y de 8 de noviembre de 2007, Amurta (C-379/05, Rec. p. I-9569), dictadas tras la expiración del plazo concedido por el dictamen motivado.

Apreciación del Tribunal de Justicia

— Sobre la infracción del artículo 56 CE, apartado 1

28 Procede recordar, con carácter preliminar, que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario (véase, en particular, la sentencia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 29).

29 De este modo, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su potestad tributaria con el fin, en particular, de suprimir la doble imposición (sentencias de 12 de mayo de 1998, Gilly, C-336/96, Rec. p. I-2793, apartados 24 y 30, y de 7 de septiembre de 2006, N, C-470/04, Rec. p. I-7409, apartado 44).

30 La Directiva 90/435 tiene por objeto eliminar, mediante el establecimiento de un régimen fiscal común, toda penalización de la cooperación entre sociedades de Estados miembros diferentes con relación a la cooperación entre sociedades de un mismo Estado miembro y facilitar así la agrupación de empresas a escala comunitaria (sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Rec. p. I-11753, apartado 103).

31 Para las participaciones no comprendidas en la Directiva 90/435, corresponde a los Estados miembros determinar si debe evitarse, y en qué medida, la doble imposición económica de los beneficios distribuidos y establecer, a este efecto, de forma unilateral o mediante convenios celebrados con otros Estados miembros, mecanismos dirigidos a evitar o a atenuar esta doble imposición económica. No obstante, este solo hecho no les permite aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado CE (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Rec. p. I-11673, apartado 54).

32 En el caso de autos, la normativa italiana exime de gravamen, hasta el límite del 95 %, los dividendos distribuidos a sociedades residentes y grava el 5 % restante con el tipo general del impuesto sobre sociedades, que es del 33 %. Los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros están sujetos a una retención en origen con un tipo del 27 %, y a instancias del interesado pueden devolverse, como máximo, 4/9 de tal importe. También puede aplicarse una retención en origen a un tipo reducido, según lo dispuesto en los distintos convenios para evitar la doble imposición, cuando se cumplan determinados requisitos de participación y de duración de esta última, pero dicho tipo sigue siendo superior al que grava los dividendos distribuidos a sociedades residentes.

33 En definitiva, no se discute que la legislación italiana grava los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros a un tipo impositivo mayor que el aplicado a los dividendos distribuidos a sociedades residentes.

34 La República Italiana sostiene, sin embargo, que tal diferencia de trato sólo es aparente, ya que deben tenerse en cuenta, por una parte, los convenios para evitar la doble imposición y, por otra, el sistema fiscal italiano en su conjunto.

35 Sobre el primer aspecto, la República Italiana sostiene que los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros en realidad no tienen un tratamiento distinto al de los dividendos distribuidos a sociedades residentes, ya que los convenios para evitar la doble imposición permiten deducir el impuesto retenido en origen en Italia del impuesto debido en el otro Estado miembro.

36 A este respecto, es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que no puede descartarse que un Estado miembro consiga garantizar el cumplimiento de sus obligaciones derivadas del Tratado celebrando un convenio para evitar la doble imposición con otro Estado miembro (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, apartado 71, y Amurta, apartado 79).

37 Sin embargo, para ello es necesario que la aplicación del convenio para evitar la doble imposición permita compensar los efectos de la diferencia de trato a que da lugar la normativa nacional. En efecto, la diferencia de trato entre los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros y los dividendos distribuidos a sociedades residentes sólo desaparece totalmente en caso de que el impuesto retenido en origen en aplicación de la normativa nacional pueda deducirse del impuesto debido en el otro Estado miembro hasta el límite de la diferencia de trato a que da lugar la normativa nacional.

38 En el caso de autos, es preciso señalar que la legislación italiana no garantiza tal deducción del impuesto retenido en origen del impuesto debido en el otro Estado miembro. En efecto, la deducción presupone, en particular, que los dividendos procedentes de Italia se graven suficientemente en el otro Estado miembro. Tal como la Abogado General ha señalado en los puntos 58 y 59 de sus conclusiones, si dichos dividendos no son gravados, o no lo son en una medida suficiente, no podrá deducirse la retención en origen en Italia o una parte de ésta. En tal caso, la aplicación del convenio para evitar la doble imposición no puede compensar la diferencia de trato a que da lugar la normativa interna.

39 Ahora bien, no dependen de la República Italiana ni la opción de gravar en el otro Estado miembro los ingresos procedentes de Italia, ni el nivel al que se gravan, sino del sistema fiscal establecido por el otro Estado miembro. En consecuencia, la República Italiana carece de base para sostener que la deducción del impuesto retenido en origen en Italia del impuesto debido en el otro Estado miembro, en virtud de lo estipulado por los convenios para evitar la doble imposición, permite en todo caso compensar la diferencia de trato a que da lugar la aplicación de la normativa nacional.

40 De ello se deduce que la República Italiana no puede sostener que la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición impide que los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros tengan, en definitiva, un tratamiento distinto al de los dividendos distribuidos a sociedades residentes.

41 Por otra parte, la República Italiana ha señalado durante el procedimiento que no celebró ningún convenio para evitar la doble imposición con Eslovenia. Por tanto, su argumento no puede prosperar en ningún caso por lo que respecta a los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en Eslovenia.

42 Sobre el segundo aspecto, la República Italiana tampoco puede sostener que la diferencia de trato señalada en el apartado 33 de la presente sentencia no existe por deberse tener en cuenta tanto el sistema tributario italiano en su conjunto, cuyo objetivo es garantizar de modo directo o indirecto la tributación de las personas físicas beneficiarias finales de los dividendos, como, en particular, el hecho de que la persona física residente accionista está sujeta al impuesto sobre la renta de las personas físicas, de modo que, en realidad, el nivel de tributación del accionista persona física residente y el del accionista no residente es equivalente.

43 Para rebatir esta alegación basta señalar, en efecto, que supone comparar sistemas y situaciones que no son comparables, a saber, por una parte las personas físicas beneficiarias de dividendos nacionales y el régimen de su impuesto sobre la renta y, por otra parte, las sociedades de capital beneficiarias de dividendos transferidos al exterior y la retención en origen practicada por la República Italiana. A este respecto, carece de relevancia el hecho de que la legislación italiana pretenda, según la República Italiana, corregir un posible desequilibrio en la tributación de las personas físicas titulares de participaciones en las sociedades que reciben los dividendos.

44 En consecuencia, dicho Estado miembro no puede sostener que no haya diferencia de trato entre el modo de gravar los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros y el de los dividendos distribuidos a sociedades residentes.

45 Ahora bien, tal diferencia de trato puede disuadir a las sociedades domiciliadas en otros Estados miembros de realizar inversiones en Italia. Constituye, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 56 CE, apartado 1.

46 Debe examinarse, no obstante, si tal restricción a la libre circulación de capitales puede estar justificada a la luz de las disposiciones del Tratado.

47 Con arreglo al artículo 58 CE, apartado 1, «lo dispuesto en el artículo 56 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a […] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia […]».

48 La propia excepción establecida en la citada disposición está limitada por el artículo 58 CE, apartado 3, que establece que las disposiciones nacionales a que se refiere el apartado 1 de dicho artículo «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56».

49 De este modo, las diferencias de trato permitidas por el artículo 58 CE, apartado 1, letra a), deben distinguirse de las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de este artículo. Según reiterada jurisprudencia, para que una normativa fiscal nacional como la controvertida en el caso de autos pueda considerarse compatible con las disposiciones del Tratado relativas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato resultante afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general (véanse las sentencias de 6 de junio de 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 43; de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, apartado 29, y de 8 de septiembre de 2005, Blanckaert, C-512/03, Rec. p. I-7685, apartado 42).

50 En consecuencia, procede comprobar si, a la vista del objetivo de la normativa nacional controvertida, las sociedades beneficiarias de dividendos domiciliadas en Italia y las domiciliadas en otro Estado miembro se encuentran en situaciones comparables.

51 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en lo que atañe a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de evitar o atenuar la tributación en cadena o la doble imposición económica de los beneficios distribuidos por una sociedad residente, los accionistas beneficiarios residentes no se encuentran necesariamente en una situación comparable a la de los accionistas beneficiarios residentes en otro Estado miembro (sentencia Denkavit Internationaal y Denkavit France, antes citada, apartado 34).

52 Sin embargo, a partir del momento en que un Estado miembro, de forma unilateral o por vía de convenios, sujeta al impuesto sobre la renta no sólo a los accionistas residentes sino también a los accionistas no residentes, por los dividendos que reciben de una sociedad residente, la situación de los mencionados accionistas no residentes se asemeja a la de los accionistas residentes (sentencias, antes citadas, Test Claimants in Class IV of the Act Group Litigation, apartado 68; Denkavit Internationaal y Denkavit France, apartado 35, y Amurta, apartado 38).

53 En efecto, el mero ejercicio por este mismo Estado de su competencia fiscal, con independencia de cualquier tributación en otro Estado miembro, da lugar a un riesgo de tributación en cadena o de doble imposición económica. En tal caso, para que las sociedades beneficiarias no residentes no se enfrenten a una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 56 CE, el Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios debe velar por que, en relación con el mecanismo previsto en su Derecho nacional para evitar o atenuar la tributación en cadena o la doble imposición económica, las sociedades accionistas no residentes estén sujetas a un trato equivalente al que disfrutan las sociedades accionistas residentes (véanse las sentencias, antes citadas, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, apartado 70, y Amurta, apartado 39).

54 Es preciso señalar que en el caso de autos el legislador italiano optó por ejercer su competencia fiscal sobre los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros. Los no residentes beneficiarios de dichos dividendos se encuentran, en consecuencia, en una situación comparable a la de los residentes en cuanto al riesgo de doble imposición económica de los dividendos distribuidos por las sociedades residentes, de manera que los beneficiarios no residentes no pueden ser tratados de modo diferente de los beneficiarios residentes.

55 A este respecto, la República Italiana sostiene que la diferencia de trato se justifica por razones imperiosas de interés general basadas en la coherencia del sistema fiscal, en el mantenimiento de un reparto equilibrado de la potestad tributaria y en la lucha contra el fraude fiscal, razones que, según ha reconocido el Tribunal de Justicia, pueden justificar tales diferencias (véanse, en este sentido, las sentencias Marks & Spencer, antes citada, apartado 51; de 15 de mayo de 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Rec. p. I-3601, apartado 42, y, por lo que respecta a la justificación basada en la coherencia del sistema fiscal, las sentencias de 28 de enero de 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 28, y de 13 de marzo de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, apartado 68).

56 Para rechazar la justificación basada en la coherencia del sistema fiscal y en el mantenimiento de un reparto equilibrado de la potestad tributaria, basta señalar que la República Italiana repite, en sustancia, las alegaciones formuladas para defender la tesis de la inexistencia de la diferencia de trato señalada en el apartado 33 de la presente sentencia por deberse tener en cuenta también el hecho de que las personas físicas accionistas residentes están sujetas en Italia al impuesto sobre la renta. Tal argumento no puede prosperar, por los motivos expuestos en el apartado 43 de la presente sentencia.

57 Por lo que respecta a la justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal, procede recordar que sólo puede admitirse una restricción a la libre circulación de capitales si está justificada por razones adecuadas para garantizar la consecución del objetivo perseguido sin excederse de lo necesario para alcanzarlo (sentencias Marks & Spencer, antes citada, apartado 35; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 47, y Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, antes citada, apartado 64).

58 De este modo, sólo cabe admitir una justificación basada en la lucha contra el fraude fiscal cuando tenga por objeto montajes puramente artificiales destinados a eludir la norma fiscal, lo que excluye toda presunción general de fraude. Por lo tanto, una presunción general de evasión o de fraude fiscales no puede bastar para justificar una medida fiscal que vaya en detrimento de los objetivos del Tratado (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 2000, Comisión/Bélgica, C-478/98, Rec. p. I-7587, apartado 45, y Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 50 y jurisprudencia citada).

59 Pues bien, en el caso de autos todos los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros están sujetos con carácter general a un régimen fiscal menos favorable. En consecuencia, tal tratamiento menos favorable no puede justificarse a la vista de la lucha contra el fraude fiscal.

60 Por otra parte, la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos (DO L 336, p. 15), en su versión modificada por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (DO L 76, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 77/799»), puede ser invocada por un Estado miembro con el fin de obtener de las autoridades competentes de otro Estado miembro todas las informaciones necesarias para la liquidación correcta de los impuestos comprendidos en el ámbito de dicha Directiva (véase la sentencia Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, antes citada, apartado 71).

61 El tratamiento menos favorable a que la legislación italiana somete a los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros constituye, en consecuencia, una restricción a la libre circulación de capitales incompatible con el artículo 56 CE, apartado 1.

62 Finalmente, la República Italiana no puede sostener que el recurso por incumplimiento debería desestimarse en todo caso por proceder la incompatibilidad de su normativa con el artículo 56 CE, apartado 1, de la interpretación de este artículo hecha por el Tribunal de Justicia en sentencias suyas dictadas en procedimientos prejudiciales con posterioridad al dictamen motivado del caso de autos.

63 En efecto, la interpretación que el Tribunal de Justicia, en ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 234 CE, hace de una norma de Derecho comunitario aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o debería haber sido entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. p. 1205, apartado 16), salvo que el Tribunal de Justicia haya limitado la posibilidad de invocar retroactivamente la disposición así interpretada (véase, en este sentido, la sentencia Denkavit italiana, antes citada, apartado 17).

64 Del conjunto de consideraciones anteriores se deduce que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE, apartado 1, al someter los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros a un régimen fiscal menos favorable que el aplicado a los dividendos distribuidos a sociedades residentes.

— Sobre la infracción del Acuerdo EEE

65 Una de las principales finalidades del Acuerdo EEE es la máxima realización posible de la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales en todo el Espacio Económico Europeo (EEE), de modo que el mercado interior realizado en el territorio de la Comunidad se extienda a los Estados de la AELC. Con tal fin, varias estipulaciones de dicho Acuerdo tienen por objeto garantizar que éste se interprete de la manera más uniforme posible en todo el EEE (véase el dictamen 1/92, de 10 de abril de 1992, Rec. p. I-2821). En este marco, corresponde al Tribunal de Justicia velar por que las disposiciones del Acuerdo EEE que sean fundamentalmente idénticas a las del Tratado se interpreten de manera uniforme dentro de los Estados miembros (sentencia de 23 de septiembre de 2003, Ospelt y Schlössle Weissenberg, C-452/01, Rec. p. I-9743, apartado 29).

66 De lo anterior se desprende que, si bien las restricciones a la libre circulación de capitales entre nacionales de Estados parte del Acuerdo EEE deben apreciarse a la luz del artículo 40 y del anexo XII de dicho Acuerdo, estas estipulaciones revisten el mismo alcance jurídico que las disposiciones del artículo 56 CE, que son fundamentalmente idénticas (véase la sentencia de 11 de junio de 2009, Comisión/Países Bajos, C-521/07, p. I-4873, apartado 33).

67 En consecuencia y por los motivos expuestos en el examen del recurso respecto del artículo 56 CE, apartado 1, procede considerar que el tratamiento menos favorable al que la legislación italiana somete a los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en los Estados parte en el Acuerdo EEE constituye una restricción a la libre circulación de capitales en el sentido del artículo 40 del Acuerdo EEE.

68 Sin embargo, procede señalar que esta restricción se justifica por la razón imperiosa de interés general basada en la lucha contra el fraude fiscal.

69 Tal como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, la jurisprudencia relativa a las restricciones al ejercicio de las libertades de circulación dentro de la Comunidad no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y los países terceros, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, apartado 60).

70 En el caso de autos, procede señalar, en primer lugar, que el marco de cooperación entre las autoridades competentes de los Estados miembros establecido por la Directiva 77/799 no existe entre éstas y las autoridades de un país tercero si éste no ha asumido ningún compromiso de asistencia mutua.

71 La República Italiana sostuvo a continuación, sin que fuera rebatido, que no existe ningún mecanismo de intercambio de información entre ella y el Principado de Liechtenstein. Finalmente, la República Italiana sostuvo, sin que tampoco fuera rebatido, que los convenios para evitar la doble imposición que suscribió con la República de Islandia y el Reino de Noruega no contienen estipulaciones que establezcan la obligación de transmitir información.

72 En estas circunstancias, la legislación italiana controvertida debe considerarse justificada respecto de los Estados parte en el Acuerdo EEE por la razón imperiosa de interés general basada en la lucha contra el fraude fiscal y adecuada para garantizar la consecución del objetivo perseguido sin excederse de lo necesario para alcanzarlo.

73 En consecuencia, el recurso debe desestimarse por cuanto se refiere al incumplimiento, por la República Italiana, de las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 40 del Acuerdo EEE.

74 La Comisión también sostiene que la legislación italiana constituye una restricción injustificada a la libertad de establecimiento garantizada por el artículo 31 del Acuerdo EEE.

75 Sin embargo, por los motivos expuestos en relación con el artículo 40 del Acuerdo EEE, la normativa italiana controvertida debe considerarse justificada respecto de los Estados parte en el Acuerdo EEE por la razón imperiosa de interés general basada en la lucha contra el fraude fiscal y adecuada para garantizar la consecución del objetivo perseguido sin excederse de lo necesario para alcanzarlo.

76 En consecuencia, el recurso también debe desestimarse por cuanto se refiere al incumplimiento, por la República Italiana, de las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 31 del Acuerdo EEE.

Costas

77 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Con arreglo al artículo 69, apartado 3, de dicho Reglamento, cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte, o en circunstancias excepcionales, el Tribunal de Justicia podrá repartir las costas, o decidir que cada parte abone sus propias costas.

78 En el presente litigio, debe tenerse en cuenta que no se han estimado algunas imputaciones de la Comisión.

79 Por tanto, procede condenar a la República Italiana a cargar con tres cuartas partes de todas las costas y a la Comisión de las Comunidades Europeas a cargar con la cuarta parte restante.

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

1) Declarar que la República Italiana ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 56 CE, apartado 1, al someter a los dividendos distribuidos a sociedades domiciliadas en otros Estados miembros a un régimen fiscal menos favorable que el aplicado a los dividendos distribuidos a sociedades residentes.

2) Desestimar el recurso en todo lo demás.

3) Condenar a la República Italiana a cargar con tres cuartas partes de todas las costas y a la Comisión de las Comunidades Europeas a cargar con la cuarta parte restante.

Firmas