SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

11 giugno 2009 *

Nella causa C-521/07,

avente ad oggetto il ricorso per inadempimento, ai sensi dell'art. 226 CE, proposto il 23 novembre 2007,

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai sigg. P. van Nuffel e R. Lyal, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

ricorrente,

contro

Regno dei Paesi Bassi, rappresentato dalla sig.ra C.M. Wissels e dal sig. D.J. M. de Grave, in qualità di agenti,

convenuto,

* Lingua processuale: l'olandese.

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta dal sig. C.W.A. Timmermans, presidente di sezione, dal sig. J.-C. Bonichot (relatore), dai sigg. K. Schiemann, L. Bay Larsen e dalla sig.ra C. Toader, giudici,

avvocato generale: sig. D. Ruiz-Jarabo Colomer
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Con il suo ricorso la Commissione delle Comunità europee chiede alla Corte di dichiarare che, non esonerando i dividendi pagati alle società stabilite in Islanda o in Norvegia dalla ritenuta alla fonte dell'imposta sui dividendi alle stesse condizioni dei dividendi pagati alle società olandesi, il Regno dei Paesi Bassi non ha ottemperato agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'art. 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo 2 maggio 1992 (GU 1994, L 1, pag. 3; in prosieguo: l'«Accordo SEE»).

Contesto normativo

L'Accordo SEE e la normativa comunitaria

2 L'art. 40 dell'Accordo SEE prevede quanto segue:

«Nel quadro delle disposizioni del presente accordo, non sussistono fra le Parti contraenti restrizioni ai movimenti di capitali appartenenti a persone residenti negli Stati membri della Comunità [europea] o negli Stati AELS (EFTA) [Associazione europea di libero scambio] né discriminazioni di trattamento fondate sulla nazionalità o sulla residenza delle parti o sul luogo del collocamento dei capitali. L'allegato XII contiene le disposizioni necessarie ai fini dell'applicazione del presente articolo».

3 Il detto allegato XII, intitolato «Libera circolazione dei capitali», fa riferimento alla direttiva del Consiglio 24 giugno 1988, 88/361/CEE, per l'attuazione dell'articolo 67 del Trattato (GU L 178, pag. 5).

4 L'art. 1, n. 1, di tale direttiva, dispone quanto segue:

«Gli Stati membri sopprimono le restrizioni ai movimenti di capitali effettuati tra le persone residenti negli Stati membri, fatte salve le disposizioni che seguono. (…)».

5 Ai sensi dell'art. 4 della stessa direttiva:

«Le disposizioni della presente direttiva non pregiudicano il diritto degli Stati membri di adottare le misure indispensabili per impedire le infrazioni alle leggi e ai regolamenti interni, specialmente in materia fiscale (…)

L'applicazione di queste misure e procedure non può avere l'effetto di ostacolare i movimenti di capitali operati conformemente alle disposizioni del diritto comunitario».

La normativa nazionale

6 L'art. 1, n. 1, della legge relativa all'imposta sui dividendi (Wet op de dividendbelasting) 23 dicembre 1965 (in prosieguo: la «Wet DB»), stabilisce quanto segue:

«Un'imposta diretta, denominata "imposta sui dividendi", è trattenuta in capo ai soggetti che — direttamente o per mezzo di certificati — beneficiano di redditi provenienti da azioni, da certificati di godimento e da prestiti, di cui all'art. 10, n. 1, lett. d), della legge del 1969 sull'imposta sulle società (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, in prosieguo: la "Wet Vpb"), relativi a società per azioni, società private a responsabilità limitata, società in accomandita e altre società stabilite nei Paesi Bassi, il cui capitale è integralmente o parzialmente suddiviso in azioni».

7 Ai sensi dell'art. 4 della Wet DB:

«1. Si può omettere di prelevare l'imposta sui redditi provenienti da azioni, da certificati di godimento e da prestiti di cui all'art. 10, n. 1, lett. d), della [Wet Vpb] qualora:

a. l'esenzione della partecipazione, di cui all'art. 13 della [Wet Vpb], o la compensazione della partecipazione prevista all'art. 13aa della detta legge, si applichi ai benefici che l'avente diritto ai redditi trae da tali azioni, certificati di godimento e prestiti e la partecipazione rientri nel patrimonio della sua impresa gestita nei Paesi Bassi;

(…)

2. L'imposta non è trattenuta sui redditi provenienti da azioni, da certificati di godimento e da prestiti di cui all'art. 10, n. 1, lett. d), della [Wet Vpb] qualora l'avente diritto ai redditi sia un soggetto stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea e siano soddisfatte le condizioni seguenti:

1° il beneficiario dei redditi e l'assoggettato rivestono una delle forme giuridiche indicate nell'allegato della direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, 90/435/CEE, concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi (GU L 225, pag. 6), o una forma giuridica indicata con decreto ministeriale;

2° alla data in cui redditi sono messi a disposizione il beneficiario è azionista con una partecipazione pari ad almeno il 5 % del capitale nominale versato dell'assoggettato o detiene, a tale data, una partecipazione nell'assoggettato alla quale l'art. 13, nn. 5 o 14, della [Wet Vpb] sarebbe applicabile se quest'ultimo fosse stabilito nei Paesi Bassi;

3° il beneficiario dei redditi e l'assoggettato sono sottoposti, nello Stato membro di stabilimento, senza possibilità di opzione e senza esserne esentati, all'imposta ivi prelevata sugli utili, quale indicata all'art. 2, lett. c), di tale direttiva;

4° nello Stato membro di stabilimento il beneficiario dei redditi e l'assoggettato non sono considerati stabiliti al di fuori degli Stati membri dell'Unione europea in forza di una convenzione diretta ad evitare la doppia imposizione stipulata con uno Stato terzo;

(…)».

8 Ai sensi dell'art. 13 della Wet Vpb:

«1. Non sono presi in considerazione, ai fini della determinazione degli utili, i benefici derivanti da una partecipazione e le spese connesse all'acquisto o alla vendita di tale partecipazione (esenzione della partecipazione).

2. Si ha partecipazione quando la società soggetta ad imposta:

a. è socia, per almeno il 5 % del capitale nominale versato, di una società il cui capitale è interamente o parzialmente suddiviso in azioni;

(…)».

9 Riguardo alle società stabilite in Islanda o in Norvegia, non esiste nella normativa olandese una disposizione specifica che tenga conto del fatto che esse possono far valere l'art. 40 dell'Accordo SEE. Accordi bilaterali volti ad evitare la doppia imposizione, conclusi con tali Stati parti dell'Accordo SEE, prevedono l'esenzione dall'imposta sui dividendi in caso di partecipazione al capitale di una società olandese per almeno il 10 % (art. 10 dell'Accordo relativo alle imposte sul reddito e sui capitali tra il Regno dei Paesi Bassi e la Repubblica d'Islanda, sottoscritto il 25 settembre 1997) o per almeno il 25 % (art. 10 dell'Accordo relativo alle imposte sul reddito e sui capitali tra il Regno dei Paesi Bassi e il Regno di Norvegia, sottoscritto il 12 gennaio 1990).

Il procedimento precontenzioso

10 Con lettera di diffida del 18 ottobre 2005 la Commissione, ritenendo che nei Paesi Bassi i dividendi pagati a società stabilite in questo Stato membro ricevessero un trattamento più favorevole rispetto ai dividendi pagati a società stabilite in altri Stati membri e in Stati dello Spazio economico europeo (in prosieguo: il «SEE») e che, conseguentemente, il Regno dei Paesi Bassi non ottemperasse agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'art. 56 CE e dell'art. 40 dell'Accordo SEE, invitava tale Stato membro a fornire chiarimenti.

11 Il 6 luglio 2006, poiché il Regno dei Paesi Bassi si era limitato a formulare risposte interlocutorie, senza pronunciarsi sul merito, la Commissione emetteva un parere motivato basato sulle stesse censure, con il quale invitava tale Stato membro ad adottare le misure necessarie a conformarvisi entro due mesi a decorrere dal ricevimento di tale parere.

12 Detto Stato membro rispondeva a tale parere con lettera del 7 settembre 2006, precisando che la Wet DB sarebbe stata modificata, a partire dal 1º gennaio 2007, con riferimento ai dividendi pagati a società stabilite in uno degli altri Stati membri della Comunità. Tale modifica, che aveva avuto luogo prima della proposizione del presente ricorso, conduceva all'adozione dell'art. 4, n. 2, della Wet DB quale riprodotto al punto 7 della presente sentenza.

13 Per contro, riguardo all'asserita violazione dell'art. 40 dell'Accordo SEE, il Regno dei Paesi Bassi sosteneva che la normativa olandese di cui trattasi non ostacolava la libera circolazione dei capitali e che, anche in tal caso, si sarebbe trattato di un ostacolo giustificato.

14 Pur ammettendo che la modifica dell'art. 4 della Wet DB assicurava la compatibilità della normativa olandese con il Trattato CE riguardo alle società stabilite negli altri Stati membri della Comunità, la Commissione decideva di proseguire il procedimento per inadempimento e di proporre il presente ricorso in relazione alla censura riguardante una violazione dell'art. 40 dell'Accordo SEE.

Sul ricorso

Argomenti delle parti

15 La Commissione rileva che la Corte ha dichiarato, nella sentenza 23 settembre 2003, causa C-452/01, Ospelt e Schlössle Weissenberg (Racc. pag. I-9743, punti 28, 29 e 32), che l'art. 40 dell'Accordo SEE nonché l'allegato XII di tale Accordo rivestono la stessa portata giuridica delle disposizioni, sostanzialmente identiche, dell'art. 56 CE. Essa indica, inoltre, che la Corte AELS ha giudicato nello stesso senso nelle sentenze 23 novembre 2004, causa E-1/04, Fokus Bank/Norvegia (EFTA Court Report, pag. 22, punto 23), e 1º luglio 2005, causa E-10/04, Paolo Piazza (EFTA Court Report, pag. 100, punto 33).

16 Essa ritiene che la normativa olandese crei una discriminazione tra il trattamento fiscale dei dividendi pagati a una società stabilita nei Paesi Bassi o, ora, in un altro Stato membro della Comunità, e quello dei dividendi pagati a una società stabilita in Islanda o in Norvegia.

17 La Commissione rileva, infatti, che i dividendi di una società olandese pagati a un'altra società olandese o a una società stabilita in un altro Stato membro della Comunità sono esentati dalla ritenuta alla fonte dell'imposta sui dividendi a carico della prima società se la seconda detiene almeno il 5 % del capitale della prima, mentre i dividendi di una società olandese pagati a una società stabilita in Islanda o in Norvegia sono esentati soltanto se quest'ultima detiene almeno il 10 % (per le società islandesi) o il 25 % (per le società norvegesi) del capitale della società olandese interessata.

18 Tale discriminazione violerebbe il principio della libera circolazione dei capitali, in quanto avrebbe l'effetto di rendere meno vantaggioso per società stabilite in Islanda o in

Norvegia, rispetto a società stabilite nei Paesi Bassi o in altri Stati membri della Comunità, investire in società olandesi. Essa renderebbe inoltre più difficile, per una società olandese, attirare capitali dall'Islanda e dalla Norvegia che dai Paesi Bassi o da un altro Stato membro della Comunità.

19 La Commissione sottolinea che la Corte ha già dichiarato che una siffatta discriminazione era contraria all'art. 56 CE nella sentenza 8 novembre 2007, causa C-379/05, Amurta (Racc. pag. I-9569, punto 28), con riferimento a dividendi versati a società stabilite in altri Stati membri che, all'epoca pertinente della causa che ha condotto a tale sentenza, non erano esentati nello stesso modo in cui lo erano quelli versati a società olandesi.

20 Come in tale causa, la normativa fiscale controversa potrebbe essere considerata compatibile con il diritto comunitario, e, di conseguenza, con l'Accordo SEE, soltanto se la differenza di trattamento da essa derivante riguardasse situazioni non oggettivamente paragonabili o fosse giustificata da un motivo imperativo di interesse generale.

21 La Commissione sostiene che la situazione delle società islandesi e norvegesi è oggettivamente paragonabile a quella delle società olandesi riguardo ai rischi di doppia imposizione degli utili di società olandesi delle quali esse detengono una parte del capitale mentre i Paesi Bassi contestano tale asserzione.

22 Risulterebbe dalla giurisprudenza della Corte che le misure volte, in una fattispecie del genere, ad evitare una doppia imposizione devono essere estese a tutte le società straniere che possono beneficiare delle disposizioni in materia di libera circolazione dei capitali. La Commissione si riferisce, al riguardo, alla sentenza 14 dicembre 2006, causa C-170/05, Denkavit Internationaal e Denkavit France (Racc. pag. I-11949, punto 37).

23 La Commissione ammette che il legislatore nazionale possa adottare misure per combattere abusi delle libertà del mercato interno, in particolare, per quanto riguarda la libera circolazione dei capitali, ai sensi dell'art. 58 CE e, nella fattispecie, ai sensi dell'art. 4 della direttiva 88/361, menzionata nell'allegato XII all'Accordo SEE, ai sensi del quale gli Stati membri hanno il diritto «di adottare le misure indispensabili per impedire le infrazioni alle leggi e ai regolamenti interni, specialmente in materia fiscale».

24 Tuttavia, siffatte misure dovrebbero essere proporzionate all'obiettivo perseguito. Orbene, il Regno dei Paesi Bassi non indicherebbe quali abusi dovrebbero essere combattuti attraverso il rifiuto di esentare il pagamento di dividendi a società stabilite in Islanda o in Norvegia dalla ritenuta alla fonte dell'imposta sui dividendi.

25 Il Regno dei Paesi Bassi sostiene che gli obblighi che discendono dalla libera circolazione dei capitali tra Stati membri della Comunità non possono essere meramente e semplicemente trasposti alle relazioni tra questi ultimi e la Repubblica d'Islanda e il Regno di Norvegia quali Stati membri dell'AELS. Ciò deriverebbe dal fatto che in questi ultimi due Stati non è applicabile la direttiva del Consiglio 19 dicembre 1977, 77/799/CE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi (GU L 336, pag. 15), quale modificata dalla direttiva del Consiglio 16 novembre 2004, 2004/106/CE (GU L 359, pag. 30; in prosieguo: la «direttiva 77/799»).

26 Il Regno dei Paesi Bassi ritiene che la lotta contro i rischi di frode fiscale e di abusi non costituisca l'unica giustificazione, prevista dalla sua normativa, della differenza di trattamento dei dividendi versati a società stabilite in Stati membri della Comunità e di quelli versati a società stabilite in Islanda o in Norvegia.

27 Infatti, secondo tale normativa, oltre alla condizione che la partecipazione raggiunga almeno il 5 % del capitale, lo stesso beneficiario dei dividendi dovrebbe altresì soddisfare due condizioni per aver diritto all'esenzione in parola, condizioni che si applicano anche a situazioni di carattere meramente nazionale e che non sono discriminatorie, tenuto conto che il beneficiario, da un lato, deve essere soggetto ad un'imposta sui redditi e, dall'altro, deve costituire il beneficiario finale dei dividendi.

28 Orbene, il rispetto di tali condizioni potrebbe essere facilmente controllato tra Stati membri grazie al carattere vincolante della direttiva 77/799, mentre le convenzioni bilaterali concluse con la Repubblica d'Islanda e il Regno di Norvegia, non essendo strumenti giuridici comunitari, non consentirebbero ad uno Stato membro o alla Commissione di esigere dinanzi alla Corte l'esecuzione degli obblighi che ne discendono.

29 Il Regno dei Paesi Bassi ritiene quindi che la mancanza di uno strumento giuridico comunitario, nelle sue relazioni con la Repubblica d'Islanda e il Regno di Norvegia, giustifichi le differenze nelle condizioni di concessione dell'esenzione dalla ritenuta alla fonte dell'imposta sui dividendi per le partecipazioni detenute da società stabilite in questi due Stati.

30 Riguardo a tale punto, la Commissione insiste, al contrario, sul fatto che le convenzioni bilaterali interessate sono giuridicamente vincolanti per i detti Stati. E anche se fosse più difficile ottenere il rispetto degli obblighi di diritto internazionale che far rispettare, in ambito comunitario, gli obblighi che discendono dal diritto comunitario, ciò non significherebbe che tali convenzioni siano prive di pertinenza nel contesto della risposta alla questione se la discriminazione operata nei confronti delle società islandesi e norvegesi sia proporzionata all'obiettivo perseguito, vale a dire la riscossione dell'imposta sui dividendi.

31 Inoltre il Regno dei Paesi Bassi non dimostrerebbe, e nemmeno sosterrebbe, che la Repubblica d'Islanda o il Regno di Norvegia non abbiano rispettato gli obblighi risultanti da dette convenzioni, o che nell'applicazione di queste ultime siano stati riscontrati difficoltà o ritardi ingiustificati.

Giudizio della Corte

32 Uno degli obiettivi principali dell'Accordo SEE è di realizzare nella massima misura possibile la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali nell'intero SEE, di modo che il mercato interno realizzato nel territorio della Comunità sia esteso agli Stati dell'AELS. In questa prospettiva, diverse convenzioni aventi ad oggetto detto Accordo mirano a garantire un'interpretazione dello stesso che sia la più uniforme possibile nell'insieme del SEE (v. parere 1/92 del 10 aprile 1992, Racc. pag. I-2821). Spetta alla Corte, in tale ambito, controllare che le norme dell'Accordo SEE identiche nella sostanza a quelle del Trattato siano interpretate in maniera uniforme all'interno degli Stati membri (sentenza Ospelt e Schlössle Weissenberg, cit., punto 29).

33 Ne risulta che, anche se restrizioni alla libera circolazione dei capitali tra cittadini di Stati parti dell'Accordo SEE devono essere esaminate con riferimento all'art. 40 e all'allegato XII di detto Accordo, tali pattuizioni rivestono la stessa portata giuridica delle disposizioni, sostanzialmente identiche, dell'art. 56 CE (v., in tal senso, sentenza Ospelt e Schlössle Weissenberg, cit., punto 32).

34 Peraltro, in mancanza di disposizioni di unificazione o di armonizzazione comunitaria, gli Stati membri rimangono competenti, nel rispetto del diritto comunitario, a definire, in via convenzionale o unilaterale, i criteri per ripartire il loro potere impositivo, in particolare al fine di eliminare le doppie imposizioni (v., in tal senso, sentenza Amurta, cit., punti 16 e 17).

35 Tale competenza non consente loro di applicare misure contrarie alle libertà di circolazione garantite dal Trattato o da disposizioni analoghe dell'Accordo SEE (v., in tal senso, sentenza Amurta, cit., punto 24).

36 Nel caso di specie, gli artt. 4 e 4a della Wet DB, in combinato con l'art. 13 della Wet Vpb, prevedono un'esenzione dalla ritenuta alla fonte dell'imposta sui dividendi per le società beneficiarie aventi sede in uno Stato membro. Ai sensi dell'art. 4, n. 2, punto 2, della Wet DB, tale esenzione è applicabile ai dividendi distribuiti a società con sede in un altro Stato membro che detengono quote rappresentative di almeno il 5 % del capitale nominale versato della società distributrice residente.

37 Orbene, in base agli accordi diretti ad evitare la doppia imposizione stipulati dal Regno dei Paesi Bassi con la Repubblica d'Islanda e con il Regno di Norvegia, Stati del SEE, l'esenzione dalla ritenuta alla fonte dell'imposta sui dividendi può essere applicata ai dividendi distribuiti alle società islandesi o norvegesi soltanto se queste ultime detengono almeno, rispettivamente, il 10 % o il 25 % delle quote della società distributrice olandese. Si deve al riguardo constatare che tali società, contrariamente alle società con sede in uno Stato membro, non sono quindi tutelate dal rischio di doppia imposizione quando detengono più del 5 % ma, rispettivamente, meno del 10 % o meno del 25 % delle quote della società distributrice olandese.

38 Tale differenza tra le norme fiscali applicabili, da un lato, alle società stabilite negli Stati membri della Comunità e, dall'altro, a quelle stabilite nei due Stati del SEE di cui trattasi, che beneficiano dell'art. 40 dell'Accordo SEE così come le prime beneficiano dell'art. 56 CE, svantaggia, con riferimento all'imposizione dei dividendi, le società islandesi e le società norvegesi che detengono quote, rispettivamente, tra il 5 % e il 10 % e tra il 5 % e il 25 % del capitale di una società olandese.

39 Una siffatta differenza di trattamento riguardo alle modalità di imposizione dei dividendi versati alle società beneficiarie stabilite in Islanda e in Norvegia rispetto a quelli versati alle società beneficiarie stabilite negli Stati membri della Comunità può dissuadere le società stabilite nei due primi Stati dall'effettuare investimenti nei Paesi Bassi. La stessa rende inoltre più difficile, per una società olandese, attirare capitali dall'Islanda e dalla Norvegia che dai Paesi Bassi o da un altro Stato membro della Comunità, e costituisce, di conseguenza, una restrizione alla libera circolazione dei capitali vietata, in linea di principio, dall'art. 40 dell'Accordo SEE.

40 Si deve tuttavia esaminare se tale restrizione alla libera circolazione dei capitali possa essere giustificata con riferimento alle disposizioni del Trattato riprese, sostanzialmente, nell'Accordo SEE.

41 Il Regno dei Paesi Bassi ritiene che le società beneficiarie stabilite in Islanda e in Norvegia si trovino in una delle situazioni diverse indicate all'art. 58, n. 1, lett. a), CE, ai sensi del quale le disposizioni dell'articolo 56 non pregiudicano il diritto degli Stati membri di applicare le pertinenti disposizioni della loro legislazione tributaria in cui si opera una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza.

42 Risulta da una giurisprudenza costante che, affinché una normativa fiscale nazionale possa considerarsi compatibile con le disposizioni del Trattato relative alla libera circolazione dei capitali, è necessario che la differenza di trattamento che ne risulta riguardi situazioni che non siano obiettivamente paragonabili, o sia giustificata da un motivo imperativo di interesse generale (v. sentenza Amurta, cit., punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

43 Si deve pertanto verificare se, con riferimento all'esenzione dalla ritenuta alla fonte dell'imposta sui dividendi, le società beneficiarie stabilite in uno Stato membro e le società beneficiarie stabilite in Islanda e in Norvegia si trovino in situazioni paragonabili.

44 Il Regno dei Paesi Bassi sostiene che la differenza di situazione sulla quale esso si fonda risiede nella circostanza che non sarebbe possibile, in forza delle convenzioni bilaterali stipulate con i due Stati del SEE di cui trattasi, avere la sicurezza che le società beneficiarie interessate soddisfino effettivamente le condizioni imposte alle società degli Stati membri dall'art. 4, n. 2, della Wet DB, vale a dire, da un lato, rivestire una delle forme giuridiche elencate nell'allegato della direttiva 90/435 o una forma giuridica indicata con decreto ministeriale e, dall'altro, essere assoggettate, nel loro Stato di stabilimento, senza possibilità di opzione e senza esserne esentate, all'imposta sui redditi.

45 Esso fonda il suo ragionamento sulle disposizioni della direttiva 77/799. Ai sensi di tale testo, finalizzato alla lotta alla frode e all'evasione fiscali internazionali, le autorità competenti degli Stati membri devono scambiarsi ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione, in particolare, delle imposte sul reddito.

46 Dal momento che questa direttiva non è applicabile alla Repubblica d'Islanda e al Regno di Norvegia, il Regno dei Paesi Bassi sostiene che nessuna norma vincolante gli consentirebbe di ottenere le informazioni necessarie a verificare se le condizioni poste all'art. 4, n. 2, della Wet DB siano soddisfatte.

47 Si deve tuttavia rilevare che anche se una tale differenza nel regime giuridico degli obblighi degli Stati in parola nel settore fiscale rispetto a quelli degli Stati membri della Comunità potesse giustificare che il Regno dei Paesi Bassi subordini il beneficio dell'esenzione dalla ritenuta alla fonte dell'imposta sui dividendi, per le società islandesi e norvegesi, alla prova che esse soddisfino effettivamente le condizioni stabilite dalla normativa olandese, essa non consente di giustificare che tale normativa subordini il beneficio di tale esenzione alla detenzione di una partecipazione più elevata nel capitale della società distributrice.

48 Infatti quest'ultimo requisito non ha alcuna relazione con le condizioni imposte, peraltro, a tutte le società per avere diritto alla detta esenzione, vale a dire che esse rivestano una determinata forma sociale, che esse siano soggette all'imposta sui redditi

e che esse costituiscano il beneficiario finale dei dividendi versati, condizioni di cui l'amministrazione tributaria olandese deve, infatti, poter verificare il soddisfacimento.

49 Da quest'ultimo punto di vista, non risulta da nessun elemento del fascicolo, né è dimostrato dal Regno dei Paesi Bassi, che il requisito della detenzione di una partecipazione nel capitale di una società inferiore al 10 % o al 25 % abbia una qualsiasi incidenza sul rischio che vengano date all'amministrazione competente informazioni errate, in particolare riguardo al regime fiscale delle società stabilite nei due Stati in parola, e che, pertanto, il requisito relativo a partecipazioni di tale entità sia giustificato, laddove esso non sussiste per le società stabilite negli Stati membri della Comunità.

50 Di conseguenza non può essere accolto l'argomento invocato dal Regno dei Paesi Bassi relativo alla differenza tra le situazioni in cui si trovano, da un lato, le società aventi sede negli Stati membri della Comunità e, dall'altro, le società islandesi e norvegesi, per giustificare il requisito di un livello di partecipazione nel capitale delle società olandesi distributrici di dividendi più elevato per le seconde affinché esse possano beneficiare, come le prime, di un'esenzione dalla ritenuta alla fonte dell'imposta sui dividendi che esse percepiscono da tali società olandesi.

51 Questa conclusione è implicitamente confermata dal fatto che le convenzioni bilaterali stipulate dal Regno dei Paesi Bassi con la Repubblica d'Islanda e con il Regno di Norvegia subordinano l'esenzione dalla ritenuta alla fonte dell'imposta sui dividendi versati alle società islandesi e norvegesi alla sola condizione dell'esistenza di una partecipazione di una certa entità nel capitale della società olandese distributrice, senza imporre che esse soddisfino inoltre le ulteriori condizioni stabilite dall'art. 4, n. 2, della Wet DB.

52 Risulta da quanto precede che, non esonerando i dividendi pagati da società olandesi alle società stabilite in Islanda o in Norvegia dalla ritenuta alla fonte dell'imposta sui

dividendi alle stesse condizioni dei dividendi pagati alle società olandesi o alle società stabilite in altri Stati membri della Comunità, il Regno dei Paesi Bassi non ha ottemperato agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'art. 40 dell'Accordo SEE.

Sulle spese

53 Ai sensi dell'art. 69, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, il Regno dei Paesi Bassi, rimasto soccombente, va condannato alle spese.

Per questi motivi, la Corte (Seconda Sezione) dichiara e statuisce:

1) **Non esonerando i dividendi pagati da società olandesi alle società stabilite in Islanda o in Norvegia dalla ritenuta alla fonte dell'imposta sui dividendi alle stesse condizioni dei dividendi pagati alle società olandesi o alle società stabilite in altri Stati membri della Comunità europea, il Regno dei Paesi Bassi non ha ottemperato agli obblighi ad esso incombenti in forza dell'art. 40 dell'Accordo sullo Spazio economico europeo 2 maggio 1992.**

2) **Il Regno dei Paesi Bassi è condannato alle spese.**

Firme.