

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-556 din 2020 Schneider Electric SE și alții - regimul fiscal al dividendelor plătite o filială dintr-un stat membru către o societate mamă din alt stat membru.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

12 mai 2022

„Trimitere preliminară – Apropierea legislațiilor – Directiva 90/435/CEE – Regim fiscal comun aplicabil societăților-mamă și filialelor din state membre diferite – Articolul 4 și articolul 7 alineatul (2) – Evitarea dublei impozitări economice a dividendelor”

În cauza C-556/20,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Conseil d'État (Consiliul de Stat, Franța), prin decizia din 23 octombrie 2020, primită de Curte în aceeași zi, în procedura

Schneider Electric SE,

Axa SA,

BNP Paribas SA,

Engie SA,

Orange SA,

L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude,

împotriva

Premier ministre,

Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul A. Arabadjiev, președintele Camerei întâi, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a doua, doamna I. Ziemele (raportoare) și domnii T. von Danwitz, P. G. Xuereb și A. Kumin, judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: domnul C. Di Bella, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 8 septembrie 2021,

luând în considerare observațiile prezentate:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- pentru Schneider Electric SE, Axa SA, Engie SA și Orange SA, de S. Dardour-Attali, B. Boutemy, S Espasa-Mattei, C. Smits și C. Vannini, avocats;
- pentru L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude, de A. Madec și G. Blanluet, avocats;
- pentru guvernul francez, de É. Toutain, E. de Moustier și A.-L. Desjonquères, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și V. Uher, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatei generale în ședința din 14 octombrie 2021,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 4 și a articolului 7 alineatul (2) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO 1990, L 225, p. 6, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 97).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Schneider Electric SE, Axa SA, BNP Paribas SA, Engie SA, Orange SA, precum și L’Air Liquide, société anonyme pour l’étude et l’exploitation des procédés Georges Claude (denumită în continuare „L’Air Liquide”), pe de o parte, și Premier ministre (prim-ministrul, Franța) și ministre de l’Économie, des Finances et de la Réance (ministrul economiei, finanțelor și relansării, Franța), pe de altă parte, în legătură cu o acțiune având ca obiect anularea comentariilor administrative referitoare la impozitul anticipat pe veniturile din bunuri mobile prevăzut la articolul 223 sexies din code général des impôts (Codul fiscal general), în versiunea aplicabilă situației de fapt din litigiul principal (denumit în continuare „CGI”).

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Al treilea considerent al Directivei 90/435 avea următorul cuprins:

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

4 Articolul 1 alineatul (1) din această directivă era redactat astfel:

„Fiecare stat membru aplică prezenta directivă:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- repartizării profiturilor primite de societățile din statul respectiv, provenite de la filialele lor din alte state membre;
- repartizării profiturilor de către societățile din statul respectiv către societăți din alte state membre, ale căror filiale sunt.”

5 Articolul 4 alineatele (1) și (2) din directiva menționată prevedea:

„(1) Dacă o societate-mamă, în cadrul relației sale cu filiala, primește profituri distribuite altfel decât cu ocazia lichidării acesteia, statul societății-mamă:

- fie nu impozitează aceste profituri;
- fie impozitează aceste profituri, autorizând în același timp societatea-mamă să deducă din impozitul datorat acea fracțiune a impozitului pe societate plătit de filială aferent profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă percepută de statul membru în care filiala are reședința, în temeiul derogărilor prevăzute la articolul 5, până la limita valorii impozitului național corespunzător.

(2) Cu toate acestea, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și profitului ce rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă. Dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participației se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5 % din beneficiile repartizate de filială.”

6 Articolul 5 alineatul (1) din aceeași directivă prevedea:

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

7 Articolul 6 din Directiva 90/435 prevedea:

„Statul membru de care aparține societatea-mamă nu poate percepe taxa reținută la sursă pe profiturile pe care societatea-mamă le primește de la filială.

8 Potrivit articolului 7 din această directivă:

„(1) În sensul prezentei directive, sintagma «taxă reținută la sursă» nu include o plată anticipată sau în avans (précompte) a impozitului pe profit către statul membru al filialei, efectuată în legătură cu distribuirea profiturilor către societatea-mamă.

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

9 Directiva 90/435 a fost abrogată prin Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre (JO 2011, L 345, p. 8), intrată în vigoare la 18 ianuarie 2012. Totuși, ținând seama de data faptelor din litigiul principal, Directiva 90/435 le este aplicabilă *ratione temporis*.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

10 Articolul 4 alineatele (1) și (3) din Directiva 2011/96 prevede:

„(1) În cazul în care, în temeiul asocierii dintre societatea-mamă și filială, o societate-mamă sau sediul său permanent primește profituri repartizate, statul membru în care este situată societatea-mamă și statul membru în care se află sediul său permanent trebuie, cu excepția cazurilor de lichidare a filialei:

(a) să nu impoziteze profiturile respective sau

(b) să impoziteze profiturile respective, autorizând în același timp societatea-mamă și sediul permanent să deducă din quantumul impozitului datorat fracțiunea din impozit aferentă acelor profituri și plătită de filială și orice subfiliale, cu condiția ca, la fiecare nivel, societatea comercială și subfiliala să îndeplinească condițiile enunțate în definițiile prevăzute la articolul 2 și să respecte cerințele prevăzute la articolul 3, până la limita quantumului reprezentând impozitul aferent datorat.

[...]

(3) Fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației și orice pierderi care rezultă din repartizarea profiturilor filialei să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă.

Dacă, în acest caz, cheltuielile de administrare aferente participației se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5 % din beneficiile repartizate de filială.”

Dreptul francez

Dispozițiile privind creditul fiscal și impozitul anticipat

11 Articolul 158 bis din CGI prevedea că persoanele care primeau dividende distribuite de societăți franceze dispuneau în acest temei de un venit constituit din sumele pe care le primeau de la societate și dintr-un credit fiscal reprezentat de un credit față de Trezorerie. Acest credit fiscal era egal cu jumătate din sumele efectiv plătite de societate.

12 Potrivit articolului 223 sexies alineatul 1 primul paragraf din acest cod:

„[...] atunci când profiturile distribuite de o societate provin din sume pentru care societatea nu a fost supusă la plata impozitului pe profit la cota normală [...], aceasta este obligată să plătească un impozit anticipat egal cu creditul fiscal prevăzut la articolul 158 bis aferent acestor distribuiri. Acest impozit anticipat este datorat indiferent de beneficiarii distribuțiilor.”

13 De la 1 ianuarie 2005, articolele 158 bis și 223 sexies din CGI au fost abrogate în ceea ce privește veniturile distribuite sau încasate și, respectiv, creditele fiscale utilizabile.

Dispozițiile referitoare la regimul societăților-mamă

14 Articolul 145 din CGI avea următorul cuprins:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„1. Regimul fiscal al societăților-mamă, astfel cum este definit la articolele 146 și 216, este aplicabil societăților și altor organisme supuse impozitului pe profit la cota normală, care dețin participații care îndeplinesc următoarele condiții:

[...]

b. [...] titlurile de participare trebuie să reprezinte cel puțin 10 % din capitalul societății emitente; [...]"

15 Articolul 146 alineatul 2 din CGI prevedea:

„Atunci când distribuirile pe care le efectuează o societate-mamă determină aplicarea impozitului anticipat prevăzut la articolul 223 sexies, din acest impozit anticipat se deduce, dacă este cazul, cuantumul creditelor fiscale aferente veniturilor din participații [...], încasate în cursul exercițiilor financiare încheiate în urmă cu cel mult cinci ani.”

16 Potrivit articolului 216 din CGI:

„Veniturile nete din participații, care dau dreptul la aplicarea regimului societăților-mamă și prevăzute la articolul 145, primite în cursul unui exercițiu fiscal de o societate-mamă pot fi deduse din beneficiul net total al acesteia [...]"

Litigiul principal și întrebarea preliminară

17 Schneider Electric, Axa, Engie și Orange (denumite în continuare, împreună, „Schneider Electric și alții ”), precum și BNP Paribas și L’Air Liquide au introdus la Conseil d’État (Consiliul de Stat, Franța) o acțiune având ca obiect anularea comentariilor administrative referitoare la articolul 223 sexies din CGI, publicate la 1 noiembrie 1995 în documentația de bază cu numerele de referință 4 J 1321 și 4 J 1322, precum și a comentariilor administrative cuprinse în Instrucțiunea 4 J-1-01 din 21 martie 2001, publicate în bulletin officiel des impôts (buletinul oficial al impozitelor) nr. 62 la 30 martie 2001.

18 Reclamanții din litigiul principal consideră că comentariile atacate reiterează dispozițiile care instituie impozitul anticipat pe veniturile din bunuri mobile prevăzut la articolul 223 sexies din CGI, care sunt ele însele incompatibile cu dispozițiile articolului 4 din Directiva 90/435, din moment ce impozitul anticipat pe veniturile din bunuri mobile are caracterul unei măsuri fiscale prevăzute de statul membru al unei societăți-mamă care prevede perceperea impozitului cu ocazia distribuirii dividendelor de către societatea-mamă și a cărui bază de impozitare este constituită din cuantumurile dividendelor distribuite, inclusiv cele care provin de la filialele nerezidente ale acestei societăți.

19 Din cererea de decizie preliminară reiese că dispozițiile articolului 223 sexies din CGI, astfel cum au fost interpretate prin comentariile atacate, au fost aplicate societăților Schneider Electric și alții și L’Air Liquide, după caz, pentru exercițiile 2000-2004, ca urmare a distribuirii unor sume prelevate din profituri care le fuseseră distribuite de filiale stabilite în Franța, în alte state membre sau în state terțe, și că aceste societăți au contestat aceste impozite în ceea ce privește întreaga lor valoare.

20 Prin urmare, instanța de trimitere a considerat că Schneider Electric și alții și L’Air Liquide au justificat un interes de a exercita acțiunea împotriva comentariilor atacate. În schimb, BNP Paribas nu ar fi justificat un interes personal care să îi confere calitate procesuală activă în această privință, întrucât această societate nu a susținut nici că dispozițiile articolului 223 sexies din CGI, astfel cum au

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

fost interpretate de comentariile menționate, i-ar fi fost aplicate, nici că ar fi fost exclusă de la un avantaj de care persoanele vizate de această interpretare ar putea să se prevaleze.

21 Instanța de trimitere arată că, în ceea ce privește tratamentul fiscal al profiturilor care intră în domeniul de aplicare al Directivei 90/435, legiuitorul francez a optat, la articolele 145 și 216 din CGI, pentru sistemul de scutire prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din această directivă, sub rezerva impozitării unei cote-părți din cheltuieli și din costuri, stabilită forțat la 5 %, reprezentând cheltuielile și costurile suportate de societatea-mamă aferente participației sale la filiala care a distribuit aceste profituri, conform articolului 4 alineatul (2) din directiva menționată. Prin urmare, aceste profituri sunt scutite în proporție de 95 %.

22 Această instanță arată că numai autorul unei redistribuiri este supus impozitului anticipat pe veniturile din bunuri mobile prevăzut la articolul 223 sexies din CGI și că, în consecință, având în vedere jurisprudența Curții, acest impozit anticipat nu are caracterul unei rețineri la sursă în sensul articolelor 5 și 6 și al articolului 7 alineatul (1) din Directiva 90/435, aspect cu care părțile ar fi de acord. În schimb, impozitul anticipat pe veniturile din bunuri mobile menționat ar fi susceptibil să intre în domeniul de aplicare al articolului 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435.

23 Cu toate acestea, în măsura în care impozitul anticipat pe veniturile din bunuri mobile prevăzut la articolul 223 sexies din CGI era unul dintre elementele constitutive ale unui mecanism de eliminare a dublei impozitări economice a veniturilor distribuite, instanța de trimitere ridică problema dacă acest impozit anticipat nu intră sub incidența articolului 7 alineatul (2) din Directiva 90/435. Astfel, impozitul anticipat menționat era datorat în cazul unei distribuiri a profiturilor care conducea la acordarea unui credit fiscal, atunci când aceste profituri nu au fost supuse impozitului pe profit la cota de drept comun, și urmărea să împiedice ca creditul fiscal aferent acestor venituri să fie lipsit de justificare în raport cu sarcina fiscală suportată de societatea care efectuează distribuirea pentru profiturile din care sunt prelevate și, astfel, să evite ca acordarea acestui credit fiscal să constituie un „avantaj neașteptat” pentru beneficiarul distribuțiilor.

24 Din moment ce, potrivit Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), societatea care încasează dividendele are dreptul la un credit fiscal care să permită asigurarea aceluiași tratament fiscal dividendelor provenite de la societăți stabilite în Franța și celor care provin de la societăți stabilite într-un alt stat membru, care se deduce din impozitul anticipat pe veniturile din bunuri mobile prevăzut la articolul 223 sexies din CGI, aplicarea acestui impozit anticipat nu ar părea, potrivit instanței de trimitere, să aibă ca efect împiedicarea obiectivului urmărit de Directiva 90/435.

25 În acest context, Conseil d'État (Consiliul de Stat) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„[D]ispozițiile articolului 4 din Directiva [90/435], ținând seama în special de articolul 7 alineatul (2) din aceasta, se opun unei dispoziții precum articolul 223 sexies din [CGI], care prevede, pentru punerea corectă în aplicare a unui mecanism destinat eliminării dublei impozitări economice a dividendelor, o prelevare cu ocazia redistribuirii de către o societate-mamă a profiturilor care i-au fost distribuite de filiale stabilite în alt stat membru al Uniunii Europene?”

Cu privire la cererea de redeschidere a fazei orale a procedurii

26 În urma prezentării concluziilor doamnei avocate generale, Schneider Electric și alții și L'Air Liquide au solicitat, prin înscrisuri depuse la grefa Curții la 22 octombrie 2021, să se dispună

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

redeschiderea fazei orale a procedurii, în temeiul articolului 83 din Regulamentul de procedură al Curții.

27 În susținerea cererii lor, Schneider Electric și alții și L’Air Liquide arată, mai întâi, că anumite considerații referitoare la dispozitivul creditului fiscal și al impozitului anticipat, pe care se întemeiază concluziile doamnei avocate generale, sunt eronate.

28 În continuare, Schneider Electric și alții susțin că unele dintre argumentele lor au rămas fără răspuns și contestă de asemenea exemplul cifric dat la punctul 47 din concluziile doamnei avocate generale.

29 În sfârșit, L’Air Liquide arată că anumite argumente cuprinse în concluziile doamnei avocate generale sunt contradictorii sau chiar contravin textului articolului 7 alineatul (2) din Directiva 90/435, precum și lucrărilor pregătitoare ale acestei dispoziții.

30 În această privință, trebuie amintit că, în temeiul articolului 252 al doilea paragraf TFUE, avocatul general prezintă în mod public, cu deplină imparțialitate și în deplină independență, concluzii motivate cu privire la cauzele care, în conformitate cu Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene, necesită intervenția sa. Nici concluziile acestuia, nici motivarea pe care se întemeiază avocatul general nu sunt obligatorii pentru Curte (Hotărârea din 16 decembrie 2020, Consiliul și alții/K. Chrysostomides & Co. și alții, C-597/18 P, C-598/18 P, C-603/18 P și C-604/18 P, EU:C:2020:1028, punctul 58, precum și jurisprudența citată).

31 În plus, Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene și Regulamentul de procedură al Curții nu prevăd posibilitatea persoanelor interesate prevăzute la articolul 23 din acest statut de a prezenta observații ca răspuns la concluziile prezentate de avocatul general (Hotărârea din 16 noiembrie 2021, Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim și alții, C-748/19-C-754/19, EU:C:2021:931, punctul 30, precum și jurisprudența citată).

32 În consecință, dezacordul unei persoane interesate prevăzute la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene față de concluziile avocatului general, oricare ar fi chestiunile pe care acesta din urmă le examinează în cadrul concluziilor sale, nu poate constitui prin el însuși un motiv care să justifice redeschiderea procedurii orale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 16 noiembrie 2021, Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim și alții, C-748/19-C-754/19, EU:C:2021:931, punctul 31, precum și jurisprudența citată).

33 Desigur, Curtea poate oricând să dispună, după ascultarea avocatului general, redeschiderea fazei orale a procedurii, în conformitate cu articolul 83 din Regulamentul de procedură, în special atunci când consideră că nu este suficient de lămurită sau atunci când o parte a invocat, după închiderea acestei faze, un fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei Curții sau atunci când cauza trebuie soluționată pe baza unui argument care nu a fost pus în discuția părților ori a persoanelor interesate prevăzute la articolul 23 din Statutul Curții de Justiție a Uniunii Europene.

34 Cu toate acestea, în speță, Curtea arată că dispune de toate elementele necesare pentru a se pronunța și că prezenta cauză nu trebuie soluționată pe baza unui argument care nu ar fi fost dezbătut în cadrul fazelor scrise și orale ale procedurii. În plus, cererea de redeschidere a fazei orale a procedurii nu conține niciun fapt nou de natură să aibă o influență decisivă asupra deciziei pe care Curtea este chemată să o pronunțe în această cauză.

35 În aceste condiții, Curtea consideră, după ascultarea avocatei generale, că nu este necesar să dispună redeschiderea fazei orale a procedurii.

Cu privire la întrebarea preliminară

36 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că o societate-mamă este obligată la plata unui impozit anticipat în cazul redistribuirii către acționarii săi a unor profituri plătite de filialele sale, care determină acordarea unui credit fiscal, atunci când aceste profituri nu au fost supuse impozitului pe profit la cota de dreptul comun și, eventual, dacă această reglementare intră sub incidența articolului 7 alineatul (2) din această directivă.

Cu privire la interpretarea articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435

37 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că din cuprinsul articolului 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 reiese că, atunci când o societate-mamă primește, în calitate de asociată a filialei sale, profituri distribuite, statul membru al societății-mamă fie nu impozitează aceste profituri, fie autorizează societatea-mamă să deducă din impozitul datorat fracțiunea din impozitul plătit de filială aferentă acestor profiturilor și, dacă este cazul, valoarea taxei reținute la sursă, încasată de statul membru în care filiala are reședința, în limita valorii impozitului național corespunzător.

38 Directiva 90/435 lasă astfel în mod explicit statelor membre posibilitatea de a alege între sistemul de scutire și sistemul de deducere, prevăzute la prima și, respectiv, la a doua liniuță a articolului 4 alineatul (1) din aceasta (Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 31).

39 Potrivit indicațiilor care figurează în cererea de decizie preliminară, astfel cum sunt menționate la punctul 21 din prezenta hotărâre, legiuitorul francez a optat, la articolele 145 și 216 din CGI, pentru sistemul de scutire, prevăzut la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435. Prin urmare, aceasta este dispoziția în lumina căreia trebuie să se răspundă la întrebarea adresată.

40 În această privință, trebuie să se țină seama nu numai de textul articolului 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435, ci și de obiectivele și de sistemul directivei menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 8 martie 2017, Wereldhave Belgium și alții, C-448/15, EU:C:2017:180, punctul 24, precum și jurisprudența citată).

41 În primul rând, trebuie arătat că textul articolului 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 este în esență identic cu cel al articolului 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96, în legătură cu care Curtea a statuat că, întrucât prevede că statul membru al societății-mamă și statul membru al sediului său permanent „nu impozitează profiturile respective”, această dispoziție interzice statelor membre să impoziteze societatea-mamă sau sediul permanent al acesteia pentru profiturile distribuite de filială societății-mamă, fără a distinge dacă impozitarea societății-mamă are ca fapt generator încasarea acestor profituri sau redistribuirea lor (Hotărârea din 17 mai 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, punctul 79).

42 În ceea ce privește, în al doilea rând, contextul în care se înscrie articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435, trebuie arătat că, în temeiul articolului 4 alineatul (2) din această directivă, fiecare stat membru își rezervă dreptul de a dispune ca orice impozite aferente participației în filială să nu fie deductibile din profitul impozabil al societății-mamă, arătându-se că, dacă, în acest caz,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

cheltuielile de administrare aferente participației menționate se stabilesc la o valoare forfetară, suma forfetară nu poate depăși 5 % din beneficiile repartizate de filială.

43 În al treilea rând, Curtea a considerat că constatarea amintită la punctul 41 din prezenta hotărâre era confirmată de obiectivul Directivei 2011/96, care urmărește eliminarea dublei impozitări, la nivelul societății-mamă, a profiturilor distribuite de o filială societății-mamă. Or, o impozitare a acestor profituri de către statul membru al societății-mamă în sarcina acestei societăți cu ocazia redistribuirii acestora din urmă, care are ca efect supunerea profiturilor menționate unei impozitări care depășește, în fapt, plafonul de 5 % prevăzut la articolul 4 alineatul (3) din această directivă, ar determina o dublă impozitare la nivelul societății respective, interzisă de directiva menționată (Hotărârea din 17 mai 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, punctul 80).

44 Directiva 90/435 urmărește și ea un astfel de obiectiv. Astfel cum reiese printre altele din cuprinsul celui de al treilea considerent al acestei directive, aceasta urmărește să elimine, prin introducerea unui regim fiscal comun, orice dezavantaj al cooperării între societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societăți din același stat membru și să stimuleze astfel gruparea societăților comerciale la scara Uniunii. Directiva menționată urmărește astfel să asigure neutralitatea, pe plan fiscal, a distribuirii de profit de către o filială cu sediul într-un stat membru către societatea-mamă stabilită într-un alt stat membru (Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 35 și jurisprudența citată).

45 Pentru a atinge acest obiectiv de neutralitate, Directiva 90/435 intenționează să evite în special prin regula prevăzută la articolul său 4 alineatul (1) prima liniuță, o dublă impozitare a acestor profituri în termeni economici, și anume să evite ca profiturile distribuite să fie impozitate, prima oară, la nivelul filialei și, a doua oară, la nivelul societății-mamă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 36 și jurisprudența citată).

46 În consecință, întrucât articolul 4 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2011/96 are un domeniu de aplicare în esență identic cu cel al articolului 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435, iar aceste două directive urmăresc aceleași obiective, jurisprudența Curții referitoare la prima dispoziție este aplicabilă și celei de a doua dispoziții [a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 aprilie 2020, GVC Services (Bulgaria), C-458/18, EU:C:2020:266, punctul 34].

47 În plus, reiese din jurisprudența Curții, mai întâi, că aplicarea articolului 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 nu este condiționată de un impozit în special și, în continuare, că această dispoziție urmărește astfel evitarea adoptării de către statele membre a unor măsuri fiscale care să conducă la o dublă impozitare a profiturilor distribuite de filială societății-mamă în sarcina acesteia din urmă (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 mai 2017, AFEP și alții, C-365/16, EU:C:2017:378, punctul 33).

48 În sfârșit, sub incidența interdicției prevăzute la articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 intră de asemenea o reglementare națională care, deși nu impozitează ca atare dividendele încasate de societatea-mamă, poate avea drept efect ca societatea-mamă să fie în mod indirect supusă unei impozitări pe aceste dividende (a se vedea prin analogie Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 37 și jurisprudența citată).

49 Rezultă că o impozitare a profiturilor distribuite de o filială societății-mamă de către statul membru al societății-mamă în sarcina societății respective cu ocazia redistribuirii profiturilor menționate, care ar avea ca efect supunerea acestora unei impozitări care depășește plafonul de 5 % prevăzut la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435, ar determina o dublă impozitare la nivelul

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

societății respective, contrară acestei directive (a se vedea prin analogie Hotărârea din 17 mai 2017, AFEP și alții, C-365/16, EU:C:2017:378, punctul 32).

50 Astfel cum s-a arătat la punctul 23 din prezenta hotărâre, din cererea de decizie preliminară reiese că impozitul anticipat pe veniturile din bunuri mobile, astfel cum rezulta din articolul 223 sexies din CGI, era datorat în cazul unei distribuirii de profituri care determina acordarea unui credit fiscal, atunci când aceste profituri nu fuseseră supuse impozitului pe profit la cota de drept comun la nivelul societății-mamă.

51 Or, Curtea a constatat deja că, în ceea ce privește dividendele primite de la filialele stabilite într-un alt stat membru decât cel în cauză, aplicarea impozitului anticipat avea ca efect diminuarea masei dividendelor care puteau fi distribuite și că societatea-mamă care primea asemenea dividende era pusă în situația fie să distribuie dividende din care fusese dedus cuantumul impozitului anticipat și a căror masă era mai mică decât în cazul redistribuirii dividendelor primite de la filialele stabilite în Franța, fie să recurgă la rezervele sale pentru a obține un cuantum echivalent cu suma care trebuia plătită ca impozit anticipat pe bunuri mobile și să mărească astfel masa dividendelor distribuite (a se vedea în acest sens Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctele 49 și 50).

52 Astfel cum reiese din dosarul de care dispune Curtea, conform articolului 223 sexies din CGI, acest impozit anticipat corespundea creditului fiscal aferent dividendelor distribuite de societatea-mamă acționarilor săi, care era egal, conform articolului 158 bis din CGI, cu jumătate din sumele efectiv plătite de această societate.

53 Aplicarea impozitului anticipat menționat era, așadar, susceptibilă să aibă ca efect supunerea profiturilor primite de o societate-mamă de la filialele sale stabilite într-un alt stat membru decât cel în cauză unei impozitări, cu ocazia redistribuirii lor, care depășește plafonul de 5 %, prevăzut la articolul 4 alineatul (2) din Directiva 90/435, contrar acestei directive.

54 Această constatare nu poate fi repusă în discuție de împrejurarea că, astfel cum arată instanța de trimitere, societăților care au primit dividende de la o filială stabilită într-un alt stat membru decât cel în cauză le este conferit în temeiul articolelor 49 și 63 TFUE, astfel cum au fost interpretate de Curte în Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), un drept la un credit fiscal pentru a beneficia de același tratament fiscal ca o societate care încasează dividende de la o filială stabilită în Franța.

55 Desigur, este adevărat că interpretarea pe care Curtea o dă unei norme de drept al Uniunii în exercitarea competenței pe care i-o conferă articolul 267 TFUE lămurește și precizează semnificația și domeniul de aplicare ale acestei norme, astfel cum trebuie sau ar fi trebuit să fie înțeleasă și aplicată de la intrarea sa în vigoare. Rezultă că norma astfel interpretată poate și trebuie să fie aplicată de instanță chiar și raporturilor juridice născute și constituite înainte de hotărârea asupra cererii de interpretare, dacă, pe de altă parte, sunt întrunite condițiile care permit sesizarea instanțelor competente cu un litigiu referitor la aplicarea normei respective [Hotărârea din 14 mai 2020, B și alții (Integrare fiscală verticală și orizontală), C-749/18, EU:C:2020:370, punctul 60, precum și jurisprudența citată].

56 În Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Curtea a declarat că articolele 49 și 63 TFUE trebuie interpretate în sensul că se opun unei legislații a unui stat membru care are ca obiect evitarea dublei impozitări economice a dividendelor și care permite unei societăți-mamă să deducă din impozitul anticipat, pe care îl datorează cu ocazia redistribuirii către acționarii săi a dividendelor plătite de filialele sale, creditul fiscal aferent distribuirii acestor dividende

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

dacă ele provin de la o filială stabilită în acest stat membru, însă nu oferă această posibilitate dacă dividendele respective provin de la o filială stabilită într-un alt stat membru, în condițiile în care această legislație nu dă dreptul, în această ultimă ipoteză, la acordarea unui credit fiscal aferent distribuirii acestor dividende de către filiala menționată.

57 Deși instanța de trimitere arată că, în urma pronunțării Hotărârii din 15 septembrie 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), o societate care a primit dividende de la o filială stabilită într-un alt stat membru decât cel în cauză are dreptul la un credit fiscal pentru a beneficia de același tratament fiscal ca o societate care primește dividende de la o filială stabilită în Franța, este totuși cert că nu a fost adoptată nicio măsură de natură legislativă sau administrativă pentru a preciza condițiile de acordare a acestui credit fiscal. Instanța de trimitere nu susține, de altfel, cu argumente modalitățile practicate de instanțele naționale pentru calcularea creditului fiscal menționat.

58 Potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul de a obține restituirea unor impozite percepute într-un stat membru cu încălcarea normelor dreptului Uniunii este urmarea și completarea drepturilor conferite justițiabililor de dispozițiile dreptului Uniunii, astfel cum au fost interpretate de Curte (Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 71 și jurisprudența citată).

59 Cu toate acestea, trebuie să se constate că creditul fiscal prin care se urmărește remedierea incompatibilității reglementării naționale cu articolele 49 și 63 TFUE, astfel cum este prevăzut, după cum au arătat Schneider Electric și alții în ședința în fața Curții, de instanțele naționale la mai mulți ani după abrogarea sistemului privind creditul fiscal și impozitul anticipat, nu este de natură să remedieze efectele acestei reglementări care sunt incompatibile cu Directiva 90/435.

60 Mai întâi, posibilitatea de a beneficia de un astfel de credit fiscal este supusă printre altele condiției ca contribuabilii să fi introdus proceduri administrative și jurisdicționale în această privință și să fie în măsură să prezinte probele necesare pe care autoritățile fiscale au dreptul să le solicite pentru a aprecia dacă sunt îndeplinite condițiile pentru acordarea unui avantaj fiscal prevăzut de legislația în cauză și, în consecință, dacă se impune sau nu acordarea respectivului avantaj [Hotărârea din 4 octombrie 2018, Comisia/Franța (Impozit anticipat pe bunurile mobile), C-416/17, EU:C:2018:811, punctul 58].

61 Or, trebuie amintit că statele membre nu au dreptul să supună beneficiul avantajului care rezultă din articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 altor condiții decât cele prevăzute de această directivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 19 decembrie 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punctul 34 și jurisprudența citată).

62 În continuare, astfel cum arată Comisia Europeană, o asemenea luare în considerare a creditului fiscal face în esență ca dividendelor încasate de la filialele rezidente într-un alt stat membru decât cel în cauză să li se aplice metoda deducerii.

63 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că alegerea între sistemul scutirii și sistemul deducerii nu conduce în mod necesar la același rezultat pentru societatea beneficiară a dividendelor și că un stat membru care a optat, cu ocazia transpunerii unei directive, pentru unul dintre sistemele alternative prevăzute de aceasta nu poate invoca efectele sau limitările care ar fi putut decurge din punerea în aplicare a celui alt sistem (Hotărârea din 12 februarie 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punctele 48 și 50).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

64 În sfârșit, astfel cum a admis guvernul francez în ședință, chiar luând în considerare creditul fiscal, putea continua să existe un rest din impozitul anticipat, în special atunci când cota impozitului perceput într-un alt stat membru decât Franța era inferioară impozitului francez.

65 În consecință, articolul 4 alineatul (1) prima liniuță din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că o societate-mamă este obligată la plata unui impozit anticipat în cazul redistribuirii către acționarii săi a unor profituri plătite de filialele sale, care determină acordarea unui credit fiscal, atunci când aceste profituri nu au fost supuse impozitului pe profit la cota de dreptul comun, dacă sumele datorate în temeiul acestui impozit anticipat depășesc plafonul de 5 % prevăzut la articolul 4 alineatul (2) din această directivă.

Cu privire la interpretarea articolului 7 alineatul (2) din Directiva 90/435

66 Instanța de trimitere ridică totuși problema dacă o reglementare națională care prevede că o societate-mamă datorează un impozit anticipat în cazul redistribuirii către acționarii săi a unor profituri plătite de filialele sale, care determină atribuirea unui credit fiscal, atunci când aceste profituri nu au fost supuse impozitului pe profit la cota de drept comun, intră sub incidența articolului 7 alineatul (2) din Directiva 90/435.

67 Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie arătat mai întâi că din textul articolului 7 alineatul (2) din Directiva 90/435 reiese că domeniul de aplicare al acestei dispoziții nu este limitat la reținerile la sursă, astfel cum sunt prevăzute la articolul 5 alineatul (1) și la articolul 6 din această directivă. Astfel, spre deosebire de articolul 7 alineatul (1) din directiva menționată, care vizează în mod expres reținerile la sursă, articolul 7 alineatul (2) din aceasta prevede numai că aceeași directivă nu afectează aplicarea dispozițiilor naționale sau a dispozițiilor bazate pe acorduri, de natură să elimine sau să diminueze dubla impozitare economică a dividendelor, în special a dispozițiilor privind plata pasivelor fiscale către beneficiarii dividendelor.

68 În această privință, guvernul francez arată că din lucrările pregătitoare ale Directivei 90/435 rezultă că dispozițiile articolului 7 din această directivă, care nu figurau în propunerea inițială de directivă prezentată de Comisie, au fost adăugate în acest proiect de text, cu ocazia negocierii acestuia între statele membre, la inițiativa Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, pentru a acoperi impozitul anticipat pe profit (*advance corporation tax*) și dispozitive convenționale conexe. Această propunere privind articolul 7 ar fi fost susținută de delegația franceză, iar redactarea acestui articol ar fi fost precizată pentru ca acesta să vizeze în mod expres impozitul anticipat. Din lucrările pregătitoare care au urmat ar rezulta că, prin adoptarea articolului 7 din Directiva 90/435, legiuitorul Uniunii avea în mod clar intenția de a exclude din domeniul de aplicare al acesteia printre altele mecanismele franceze ale impozitului anticipat și creditului fiscal.

69 Or, trebuie amintit, pe de o parte, că intențiile exprimate de statele membre în cadrul Consiliului Uniunii Europene sunt lipsite de valoare juridică atunci când nu și-au găsit exprimarea în dispozițiile legale. Astfel, acestea din urmă sunt destinate justițiabililor care trebuie să se poată baza pe conținutul lor, conform cerințelor principiului securității juridice (Hotărârea din 1 octombrie 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punctul 39).

70 Pe de altă parte, este cert că termenul „impozit anticipat” nu este utilizat la articolul 7 alineatul (2) din Directiva 90/435, în timp ce articolul 7 alineatul (1) din această directivă prevede că expresia „taxă reținută la sursă” utilizată în această directivă nu include plata anticipată sau în avans (précompte) a impozitului pe profit către statul membru al filialei, efectuată în legătură cu distribuirea profiturilor către societatea-mamă. Or, impozitul anticipat, astfel cum este vizat în cauza principală,

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

nu determină o impozitare în favoarea statului membru în care este situată filiala, ci constă într-o plată în favoarea statului membru în care este situată societatea-mamă, în sarcina acestei din urmă societăți. Prin urmare, din textul articolului 7 din Directiva 90/435 nu reiese că un impozit anticipat, astfel cum este avut în vedere în cauza principală, este exclus din domeniul de aplicare al acestei directive.

71 În ceea ce privește, în continuare, contextul în care se înscrie articolul 7 alineatul (2) din Directiva 90/435, nu poate fi exclus ca ipotezele vizate la articolul 7 alineatul (1) din aceasta să trebuiască să fie luate în considerare pentru a stabili domeniul de aplicare al primei dispoziții. Cu toate acestea, o limitare a domeniului de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din această directivă numai la impozitele prelevate în statul în care este situată filiala care distribuie dividendele nu decurge în mod explicit nici din poziționarea acestui alineat (2) în cadrul acestui articol 7, în raport cu alineatul (1) al articolului menționat.

72 În această privință, Curtea a statuat, desigur, că, în măsura în care constituie o derogare de la principiul general al interdicției taxelor reținute la sursă pe profiturile repartizate, prevăzut la articolul 5 alineatul (1) din Directiva 90/435, articolul 7 alineatul (2) din această directivă este de strictă interpretare (Hotărârea din 24 iunie 2010, P. Ferrero e C. și General Beverage Europe, C-338/08 și C-339/08, EU:C:2010:364, punctul 45).

73 Cu toate acestea, în măsura în care cauzele în care s-a pronunțat Hotărârea din 24 iunie 2010, P. Ferrero e C. și General Beverage Europe (C-338/08 și C-339/08, EU:C:2010:364), la fel ca cea în care s-a pronunțat Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), la care se referă prima hotărâre, priveau aplicarea articolului 5 alineatul (1) din Directiva 90/435, nu se poate deduce din aceste hotărâri că Curtea a luat poziție, în cuprinsul acestora, cu privire la lipsa posibilității de a invoca articolul 7 alineatul (2) din această directivă în privința altor impozite care nu au caracteristicile reținerii la sursă și în special ca derogare de la dispozițiile articolului 4 din directiva menționată.

74 În consecință, pentru a stabili dacă o reglementare națională care prevede că o societate-mamă este obligată la plata unui impozit anticipat în cazul redistribuirii către acționarii săi a profiturilor plătite de filialele sale, care determină acordarea unui credit fiscal, atunci când aceste profituri nu au fost supuse impozitului pe profit la cota de drept comun, intră sub incidența „dispozițiilor naționale sau a dispozițiilor bazate pe acorduri, de natură să elimine sau să diminueze dubla impozitare economică a dividendelor, în special a dispozițiilor privind plata pasivelor fiscale către beneficiarii dividendelor”, trebuie, în sfârșit, să se aibă în vedere obiectivul articolului 7 alineatul (2) din Directiva 90/435, precum și cel al acestei directive în ansamblul său.

75 În această privință, reiese din jurisprudența Curții că articolul 7 alineatul (2) din Directiva 90/435 permite numai menținerea aplicării regimurilor naționale sau convenționale specifice, dacă sunt conforme cu finalitatea acestei directive (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punctul 102), și urmărește să elimine sau să diminueze dubla impozitare economică a dividendelor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 aprilie 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, punctul 49).

76 Ținând seama de acest obiectiv, o prelevare fiscală nu ar putea fi considerată ca intrând în domeniul de aplicare al articolului 7 alineatul (2) din Directiva 90/435 decât dacă aplicarea acestei prelevări nu ar anula efectele dispozițiilor naționale sau bazate pe acorduri care urmăresc eliminarea sau diminuarea dublei impozitări economice a dividendelor (a se vedea în acest sens Hotărârea din 24 iunie 2010, P. Ferrero e C. și General Beverage Europe, C-338/08 și C-339/08, EU:C:2010:364, punctul 46).

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

77 În special, prelevarea fiscală în cauză nu trebuie apreciată în mod izolat, ci împreună cu alte elemente ale mecanismului care face obiectul dispozițiilor naționale sau bazate pe acorduri care urmăresc eliminarea sau atenuarea dublei impozitări economice a dividendelor, cu care această prelevare este instituită în legătură directă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 25 septembrie 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punctele 87 și 88).

78 În speță, instanța de trimitere arată că impozitul anticipat pe veniturile din bunuri mobile, astfel cum rezulta din articolul 223 sexies din CGI, era unul dintre elementele constitutive ale unui mecanism de eliminare a dublei impozitări economice a veniturilor distribuite, care urmărea să împiedice ca, în cazul unei distribuirii a profiturilor care conducea la acordarea unui credit fiscal, atunci când aceste profituri nu au fost supuse impozitului pe profit la cota de drept comun, creditul fiscal aferent acestor venituri să fie lipsit de justificare în raport cu sarcina fiscală suportată de societatea care efectuează distribuirea pentru profiturile din care sunt prelevate și, astfel, să evite ca acordarea acestui credit fiscal să constituie un „avantaj neașteptat” pentru beneficiarul distribuirilor.

79 Astfel, după cum rezulta din cuprinsul articolului 158 bis din CGI, o societate-mamă care primea dividende de la o filială rezidentă beneficia, pentru aceste dividende, de un credit fiscal care era egal cu jumătate din sumele plătite cu titlu de dividende de către această filială rezidentă. În schimb, un asemenea credit fiscal nu se acorda în temeiul dividendelor distribuite de o filială nerezidentă (Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 42).

80 Curtea a constatat astfel că, în ceea ce privește dividendele primite de o societate-mamă de la filiale rezidente, creditul fiscal se deducea, cu ocazia distribuirii, din impozitul anticipat datorat, fără ca acest impozit anticipat să reducă masa dividendelor care puteau fi distribuite. În schimb, în ceea ce privește dividendele primite de la filiale nerezidente, în măsura în care societatea-mamă nu beneficia de un credit fiscal asupra acestor dividende, aplicarea impozitului anticipat avea ca efect diminuarea masei dividendelor care puteau fi distribuite (Hotărârea din 15 septembrie 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, punctul 49).

81 Prin urmare, nu se poate contesta că impozitul anticipat prevăzut la articolul 223 sexies din CGI era instituit în legătură directă cu creditul fiscal plătit beneficiarilor dividendelor distribuite de societățile rezidente și că el se înscria astfel în cadrul dispozițiilor naționale care urmăreau eliminarea sau diminuarea dublei impozitări economice a dividendelor atunci când acestea erau plătite de societăți rezidente beneficiarilor rezidenți.

82 Cu toate acestea, deși aceste dispoziții urmăreau să prevină dubla impozitare economică a dividendelor la nivel național, aplicarea impozitului anticipat menționat putea avea ca efect, astfel cum s-a amintit la punctul 53 din prezenta hotărâre, supunerea profiturilor primite de o societate-mamă de la filialele sale stabilite într-un alt stat membru decât cel în cauză unei duble impozitări economice cu ocazia redistribuirii lor.

83 Or, în primul rând, deși, astfel cum s-a amintit la punctul 76 din prezenta hotărâre, nu poate intra sub incidența articolului 7 alineatul (2) din Directiva 90/435 o prelevare care ar anula efectele dispozițiilor naționale prin care se urmărește eliminarea sau diminuarea dublei impozitări economice a dividendelor, *a fortiori* nu poate intra sub incidența acestei dispoziții o prelevare a cărei aplicare ar pune în aplicare o asemenea dublă impozitare.

84 În al doilea rând, astfel cum s-a amintit la punctele 44 și 45 din prezenta hotărâre, Directiva 90/435 urmărește să elimine orice dezavantaj al cooperării între societăți din state membre diferite în raport cu cooperarea dintre societăți din același stat membru și să evite o dublă impozitare a profiturilor

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

distribuite de o filială societății-mamă, la nivelul societății mamă, în termeni economici, și anume să evite ca profiturile distribuite să fie impozitate, prima oară, la nivelul filialei și, a doua oară, la nivelul societății-mamă.

85 În consecință, un mecanism care are ca efect supunerea profiturilor primite de o societate-mamă de la filialele sale stabilite într-un alt stat membru decât cel în cauză unei duble impozitări economice cu ocazia redistribuirii lor nu este nici el conform cu finalitatea Directivei 90/435. Or, astfel cum s-a amintit la punctul 75 din prezenta hotărâre, articolul 7 alineatul (2) din această directivă urmărește să mențină aplicarea regimurilor naționale sau convenționale atunci când acestea sunt conforme cu finalitatea directivei menționate.

86 În sfârșit, în al treilea rând, astfel cum s-a arătat la punctele 54 și 57 din prezenta hotărâre, societățile-mamă au, desigur, un drept de a obține restituirea sumelor de natură să garanteze aplicarea aceluiași regim fiscal dividendelor distribuite de filialele lor stabilite în Franța și celor distribuite de filialele lor stabilite în alte state membre, care conduc la o redistribuire de către societățile-mamă menționate, astfel cum impun articolele 49 și 63 TFUE. În conformitate cu indicațiile instanței de trimitere, amintite la punctul 57 din prezenta hotărâre, această restituire ia forma unui credit fiscal acordat pe cale jurisprudențială.

87 Cu toate acestea, aplicarea unei reglementări care are ca efect supunerea profiturilor primite de o societate-mamă de la filialele sale stabilite în alt stat membru unei duble impozitări economice cu ocazia redistribuirii lor nu poate fi considerată compatibilă cu obiectivul Directivei 90/435, nici chiar atunci când efectele acestei duble impozitări pot fi eventual atenuate printr-o cerere ulterioară de restituire a sumelor plătite nejustificat, întemeiată pe incompatibilitatea plății acestor sume cu articolele 49 și 63 TFUE.

88 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, se impune ca la întrebarea adresată să se răspundă că articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că o societate-mamă este obligată la plata unui impozit anticipat în cazul redistribuirii către acționarii săi a unor profituri plătite de filialele sale, care determină acordarea unui credit fiscal, atunci când aceste profituri nu au fost supuse impozitului pe profit la cota de drept comun, dacă sumele datorate în temeiul acestui impozit anticipat depășesc plafonul de 5 % prevăzut la articolul 4 alineatul (2) din această directivă. O asemenea reglementare nu intră sub incidența articolului 7 alineatul (2) din directiva menționată.

Cu privire la cheltuielile de judecată

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

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

Articolul 4 alineatul (1) din Directiva 90/435/CEE a Consiliului din 23 iulie 1990 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede că o societate-mamă este obligată la plata unui impozit anticipat în cazul redistribuirii către acționarii săi a unor profituri plătite de filialele sale, care determină acordarea unui credit fiscal, atunci când aceste profituri nu au fost supuse impozitului pe profit la cota de drept comun, dacă

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat
prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

sumele datorate în temeiul acestui impozit anticipat depășesc plafonul de 5 % prevăzut la articolul 4 alineatul (2) din această directivă. O asemenea reglementare nu intră sub incidența articolului 7 alineatul (2) din directiva menționată.